

Hoja de ruta para el Derecho Tributario Internacional: a propósito de la propuesta BEPS de la OCDE¹

Autor:

Luis Durán Rojo

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), Magister en Derecho Tributario por la Universidad Castilla – La Mancha (España), con estudios de Maestría en Derecho Constitucional en la PUCP. Doctorando en Derecho Tributario Europeo por la Universidad Castilla – La Mancha (España). Profesor Auxiliar del Departamento de Derecho de la PUCP, dictando el curso de Derecho Tributario en la Facultad de Ciencias Contables y el Seminario de Integración en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y de la International Fiscal Association (IFA). Director de Impuestos del GRUPO AELE y Director de la Revista ANALISIS TRIBUTARIO.



INTRODUCCIÓN

Durante este año 2013, con miras a enfrentar la creciente caída de la recaudación en las principales economías del mundo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) planteó una hoja de ruta para la reforma del Derecho Tributario Internacional (DTI) tal como lo conocemos hoy² mediante dos informes. El primero es de diagnóstico, titulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones” (en adelante, “Informe BEPS”)³. El segundo es un informe complementario para establecer la agenda de trabajo de reforma que debe completarse en diciembre de 2015, denominado “Plan de Acción para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones” (en adelante, “Informe Plan de Acción BEPS”)⁴.

¹ Estas reflexiones son una versión ampliada de las que presentamos bajo el título de “La Propuesta BEPS y el Derecho Tributario Internacional”. EN: Enfoque Internacional de Análisis Tributario, N° 11, 2013, AELE, Lima, págs. 4 a 5.

² Para efectos de estos comentarios, entendemos que tal materia está conformada por las normas nacionales de tributación internacional las normas internacionalmente acordadas (tratados internacionales).

³ En inglés, el informe se titula “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” y es conocido comúnmente como Report BEPS.

⁴ En inglés, el informe se titula “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” y es conocido comúnmente como Report Action Plan on BEPS.

En las líneas que siguen, queremos explicar brevemente el proceso que ha llevado a la situación que OCDE denomina “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios a otras jurisdicciones” o simplemente BEPS. A partir de ello, luego, se planteará los alcances generales del mismo.

I. El papel de OCDE en la formación de las instituciones del DTI

Como sabemos, las empresas se han ido internacionalizando paulatinamente en los últimos cien años, lo que a su vez ha producido una real internacionalización de la economía mundial. Originalmente, ello ocurrió porque las empresas al interior de los Estados nacionales empezaron a actuar bajo reglas de economía de escala. En este marco, encargaban la realización de parte de sus procesos productivos a empresas de otras jurisdicciones. A partir de ese momento, una de las grandes preocupaciones en el debate sobre el diseño del Impuesto a la Renta Empresarial o Impuesto sobre Sociedades (en adelante “IRE”) fue cómo construir un marco que permita evitar que su aplicación produjera doble o múltiple imposición en las actividades económicas internacionalizadas y, por tanto, cómo hacer más eficiente el proceso de globalización económica.

Desde su creación, esa ha sido una de las misiones centrales de la OCDE, que progresivamente fue promoviendo la instauración de normas nacionales de tributación internacional y normas internacionalmente acordadas (tratados) sobre el tema, basadas en la regla de la residencia como pivó de la asignación

impositiva para los Estados. En el caso de la celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Estados, para facilitar la negociación entre las partes contratantes, la OCDE ha creado un Modelo de CDI basado en esa regla pivó (en adelante MCOCDE).

Cuando la OCDE se topó con ciertas actividades de planificación fiscal internacional que disminuían las bases imponibles del IRE en los países, empezó a promover la aplicación del principio *arm's length* y la consecuente creación de reglas nacionales sobre Precios de Transferencia (PT) para operaciones entre partes vinculadas. Ello se estableció sea como presunciones (reglas de valoración) o ficciones jurídicas (creación de rentas fictas por operaciones que no suponen flujos de riqueza entre las partes vinculadas). A su vez, incorporó reglas sobre PT en el artículo 9 del MCOCDE para las operaciones entre matrices y sus filiales. De igual modo, implicó la aplicación analógica del principio *arm's length* en la atribución de beneficios al Establecimiento Permanente (EP) en el marco de la distribución de competencias tributarias entre los Estados en las rentas empresariales establecidas en los artículos 5 y 7.

Complementariamente, y con mucha decisión, la OCDE ha venido promoviendo que se elimine la opacidad financiera de los paraísos fiscales, que se limite el uso de sociedades holding en países con baja tributación, que se desarrollen reglas nacionales sobre Controlled Foreign Companies (CFC) y otras normas antielusivas (sobre asistencia técnica, sobre operaciones de financiamiento, sobre contratos de regalías y sobre instrumentos híbridos). Asimismo, ha incentivado a que los Estados apliquen cláusulas antielusivas, incluso en el marco de operaciones sujetas a CDI.

En todos estos años, en la práctica, la OCDE se ha situado como el centro de promoción mundial de creación y promoción de reglas de tributación internacional. Ello incluye propuestas normativas para los Estados, formación de Soft Law para la interpretación de CDI mediante los “Comentarios al MCOCODE” y para utilizar las reglas de PT mediante sus “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” (en adelante “Directrices sobre PT”).

2. La propuesta BEPS como marco promovido por OCDE para evitar la elusión fiscal internacional

Ahora bien, a raíz de la crisis económica y financiera de los últimos años, y de los descubrimientos producidos en varios países del mundo de planificaciones fiscales agresivas por parte de empresas multinacionales –con el fin de disminuir la carga del IRE aprovechando los diseños legislativos estatales, desde varios ámbitos (especialmente, políticos y de opinión pública–, se planteó la necesidad de buscar mecanismos eficientes para luchar contra tales estrategias fiscales empresariales.

En respuesta a esas inquietudes, la Unión Europea y varios países del mundo (incluyendo Estados Unidos de América y Reino Unido) están también considerando una reforma fundamental del enfoque legislativo sobre cómo gravar las transacciones internacionales.

En el mismo sentido, y por indicación de los países miembros, en febrero pasado, la OCDE puso a discusión mundial el Informe BEPS y el Informe Plan de Acción BEPS⁵.

En el primero, la OCDE tiene como punto de partida que la economía mundial ha cambiado, no solo porque hay una creciente digitalización de las operaciones⁵, sino por la novedad del crecimiento de empresas multinacionales que actúan en varios países y realizan operaciones intragrupo⁶. Sobre esto último, las entidades individuales que componen una empresa multinacional ejercen sus actividades siguiendo las orientaciones y estrategias generales definidas por el grupo en su conjunto.

⁵ En la que se generan nuevos instrumentos y paquetes jurídicos que acompañan tal globalización. Entre otros, debe relevarse a los híbridos financieros y a los híbridos de tecnologías.

⁶ Las operaciones intragrupo deben ser entendidas en dos sentidos: (i) servicios individualizados que una empresa del grupo presta a otra empresa del grupo en términos bilaterales y específicos, tal como lo podría prestar un tercero independiente, y, (ii) servicios de grupo o servicios colectivos, que se caracterizan por el carácter colectivo de la ventaja que propician a todas o parte de las entidades del grupo, y cuya naturaleza y finalidad no lo tornan asimilables a los servicios prestados por empresas independientes.

Así, para la OCDE, esa realidad económica ha sido el caldo de cultivo para las prácticas elusivas y de evasión fiscal de las empresas multinacionales y sus asesores fiscales globalizados, en relación con las instituciones de tributación internacional que tal organización promovió. Ello generó, a gran escala, un fenómeno no querido de doble no imposición tributaria, con la consiguiente erosión de las bases imponibles del IRE.

Desde la perspectiva de la OCDE, no es necesariamente un problema de cumplimiento tributario, sino que supone una cuestión normativa aún más fundamental: las instituciones del DTI no han seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial ni abordan adecuadamente la nueva realidad económica mundial –caracterizada por la existencia de contribuyentes globales que tienen en la propiedad intelectual el factor de creación de valor, y en las tecnologías de la información y comunicación una fuente principal de recursos–. Así, para la OCDE, lo que hoy está en juego es la integridad del IRE, que más allá de afectar la recaudación estatal puede traer problemas de justicia igualitaria y libre competencia, en detrimento de las empresas que operan mayormente a escala nacional.

Ya antes de la presentación del Informe BEPS, la OCDE había estado planteando mecanismos para enfrentar los problemas señalados, al menos a través de cuatro propuestas:

- Afrontar la cuestión de los instrumentos híbridos destinados literalmente a hacer desaparecer los ingresos imponibles (OCDE, 2012)
- Actualizar las Directrices de PT en el ámbito de los bienes intangibles, para cerrar brechas y, en lo posible, simplificar su aplicación
- Buscar medios para evaluar mejor el riesgo de incumplimiento tributario (OCDE, 2011)
- Revisar los alcances de los artículos 5 y 7 del MCOCODE

Sin embargo, la OCDE considera ahora que es necesario un enfoque holístico para abordar adecuadamente el problema BEPS. Ello debe partir, señala, de confirmar el consenso internacional existente sobre esta materia (Reglas básicas del MCOCODE y principios fundamentales de las Directrices sobre PT). Como se precisa en el Informe Plan de Acción BEPS, se quiere corregir algunas instituciones, con la finalidad de “restaurar” el derecho de gravamen tanto de los países de residencia como de los de fuente. Respecto a ello, la OCDE identifica siete puntos que deben ser materia de estudio y análisis: (i) la transparencia en relación con las tasas efectivas de IRE, (ii) el fenómeno de PT y la manera de abordarlo, (iii) los desajustes originados por los instrumentos híbridos, (iv) la aplicación de conceptos de la economía digital, (v) las transacciones financieras intragrupo, (vi) la situación de las normas contra la evasión fiscal, y (vii) la situación de los regímenes fiscales preferenciales nocivos.

Para tales efectos, se establece un plan de acción integral de alcance mundial, cuyo principal objetivo sería proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales para

que puedan ajustar las potestades impositivas a la actividad económica real. Así, el Plan de Acción se centra en tres objetivos que se efectivizarán a través de 15 puntos de acción, sobre los que debe haber acuerdos a más tardar en diciembre de 20157:

Establecer reglas que aseguren la coherencia internacional en el IRE: Para ello, se abordarán los desafíos fiscales de la economía digital, se buscará neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos, fortalecer las normas sobre CFC, limitar la erosión de la base imponible del IRE mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros, y abolir las prácticas fiscales perjudiciales.

Restaurar los efectos y beneficios de los CDI: En función de ello, se prevendrá el abuso de los CDI, evitando la elusión artificial de la condición de EP y asegurando que los resultados de la aplicación de las reglas de PT se encuentren alineadas a la idea de creación de valor (especialmente, en materia de activos intangibles, transferencia de riesgos y uso del capital, y otras operaciones de alto riesgo).

Garantizar la transparencia y el intercambio de información entre Estados: Para ello, se promoverán metodologías y correcciones sobre planificación fiscal agresiva, examinar la eficiencia práctica de la documentación sobre PT, y asegurar mecanismos de solución de controversia más eficaces.

Es seguro que las medidas propuestas por la OCDE para implementar las acciones impliquen la modificación del MCOEDE y de las Directrices sobre PT, así como el desarrollo de un instrumento jurídico multilateral para proporcionar un enfoque innovador para las cuestiones fiscales internacionales.

En algún sentido, la OCDE se sitúa a sí misma como el órgano técnico para tales cambios a nivel mundial. Por eso mismo, esta iniciativa tiene un problema principal de viabilidad: la OCDE no tiene capacidad para cambiar las reglas de tributación internacional, sino que requiere del apoyo comprometido de los Estados que la conforman y de otros que tienen las economías más grandes del mundo. Ponerse de acuerdo sobre los conceptos y reglas básicas de la Propuesta BEPS será complejo; mucho más lo será aterrizar los resultados en normas jurídicas nacionales o cláusulas dentro de los CDI.

Probablemente, por eso, la OCDE apuesta a hacer este proceso como una actividad colectiva y coordinada de los Estados, incluidos los que integran el G-20. Además, prevé consultas con los representantes de las empresas multinacionales y de la sociedad civil, con el fin de tener en cuenta sus opiniones, a modo de generar un clima de consenso en la implementación de las medidas que se diseñen.

A ello habría que agregar que creemos que hay un error conceptual e ideológico en la Propuesta BEPS. Para la OCDE, el problema surge a raíz del cambio de la economía global por la actuación de planificación fiscal internacional agresiva desarrollada por las empresas multinacionales y sus asesores fiscales globalizados. Así, no reconoce la ineficiencia de las instituciones que ella ha

promovido y tampoco se responsabiliza por haber promovido una gobernanza de derecho tributario internacional tan proclive a planificaciones fiscales de gran calado.

Asimismo, se debe anotar que la OCDE no traza claramente los lineamientos para reconocer adecuadamente las diferencias que deben existir entre los legítimos actos de planificación fiscal internacional y las acciones de fraude de ley. Ello, en algún sentido, constituye una peligrosa confusión entre la perspectiva jurídica del problema y los aspectos éticos que puedan argüirse. Sobre esto último, es claro que no habrá consenso internacional ni nacional, dada la situación actual mundial de relatividad existente.

3. Efectos de la propuesta BEPS en Perú

Desde hace unos años, el Perú busca el objetivo de ser miembro pleno de la OCDE. Cuando lo haga, sin duda, debe armonizar su legislación sobre IRE al estándar que OCDE propugne. Así, si la Propuesta BEPS se materializa realmente, habrá cambios fundamentales en nuestra legislación sobre la materia, muchos de los cuales posiblemente no serán útiles internamente, dado el calado y especificidad de la mayor porción de nuestra economía.

Empero, incluso si Perú no ingresara a OCDE, no nos cabe la menor duda de que nuestro legislador –tan activo en copiar figuras tributarias extranjeras– tarde o temprano irá aprobando aquellas reglas que se vayan promoviendo por OCDE y que considere útil para una mayor recaudación en IRE.

En cualquier escenario, nos parece que sería importante que en nuestra legislación interna debamos ya ir teniendo definiciones sobre el tipo de fuente jurídica que debe asignarse a los Comentarios al MCOEDE para interpretar los alcances de nuestros CDI y a las Directrices sobre PT, para definir los alcances del artículo 32°-A de la LIR. Además, habría que tener más clara la situación de negociación y firma de nuevos CDI. Todo esto permitirá amortiguar mejor el efecto de la Propuesta BEPS sobre la base de la seguridad jurídica, bien constitucional, efecto que posiblemente sea menor en el futuro cercano.

Bibliografía

Durán Rojo, Luis, (2013). La Propuesta BEPS y el Derecho Tributario Internacional. Enfoque Internacional de Análisis Tributario, 11.

Martín Jiménez, Adolfo & José Manuel Calderón Carrero (2013). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la Erosión de Bases Imponibles y el traslado de Beneficios a otras jurisdicciones: ¿El final, el principio del final o el final del principio?. Enfoque Internacional de Análisis Tributario, 12.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2011). Informe Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure. Febrero de 2011.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2012). Informe Hybrid Mismatch Arrangements Tax: Policy and Compliance Issues. Marzo de 2012.

⁷ Para un análisis más detallado, se puede consultar Martín Jiménez, y Calderón Carrero (2013).