

# Avances del plan BEPS

## Éxitos, contratiempos y próximos hitos

Dado que el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante el plan BEPS por sus siglas en inglés) está compuesto por recomendaciones de mejores prácticas y no por requerimientos obligatorios, siempre ha sido evidente que su aplicación sería selectiva y variaría de un país a otro.

Sin embargo, su implantación ya ha trastocado muchas de las expectativas creadas en torno al grado de adopción de sus recomendaciones por parte de las principales economías mundiales, y muchas de ellas están siendo implantadas de manera prioritaria. Se prevé que estos cambios legislativos generen un impacto significativo en las estructuras financieras y operativas, así como en las tasas impositivas efectivos. Al mismo tiempo, algunas de las acciones del plan BEPS que iban a aplicarse de manera universal y sistemática se han paralizado por falta de voluntad política o de acuerdos a nivel internacional sobre su implantación.

¿Qué aspectos del plan BEPS han recabado mayor apoyo de los gobiernos y consenso internacional a la hora de cumplir sus objetivos? ¿Qué aspectos siguen sin materializarse? ¿Qué dicen estos «éxitos» y «contratiempos» en la adopción del plan BEPS sobre el futuro del entorno impositivo internacional y los consiguientes retos a los que se enfrentará su empresa?



# Éxitos: declaración país por país

La adopción de la declaración país por país en numerosas economías del mundo, entre las que se encuentran Canadá, China, India, Estados Unidos y la Unión Europea, implica que el plan BEPS —o, al menos, una parte clave de él (Acción 13)— ya está en marcha. En total, más de 100 países y jurisdicciones han ratificado los estándares mínimos, que incluyen la declaración país por país en el marco inclusivo de adopción e implementación<sup>1</sup>.

La adopción de la declaración país por país supone todo un hito para la transparencia y la cooperación internacional en tributación societaria. Las medidas se ven reforzadas por la obligación adicional de intercambiar información sobre fallos o resoluciones que pudieran suscitar riesgos desde el punto de vista del plan BEPS<sup>2</sup>. Algunas economías, incluida la UE, se plantean ir un paso más allá abriendo la posibilidad a que se publiquen determinados aspectos de las declaraciones país por país<sup>3</sup>.

## ¿Un camino despejado?

Entonces, ¿la implantación de la declaración país por país marca el comienzo de una revisión generalizada en base al plan BEPS de la tributación de las multinacionales? El G20 mantiene su firme compromiso con la “adopción oportuna, coherente y generalizada” del plan BEPS<sup>4</sup>. No obstante, los avances hasta la fecha son desiguales ya que muchos de los artículos del plan BEPS se enfrentan a diversidad de dificultades para su aplicación y a cuestiones como el proteccionismo, las políticas locales y las prioridades económicas. Y también existe la posibilidad de que el plan BEPS termine convirtiéndose en poco más que un mecanismo de declaración país por país o que se adopte de manera tan selectiva e incoherente que mermen el consenso y la colaboración internacionales que se pretendían impulsar. El análisis que hemos llevado a cabo para este artículo señala un resultado con matices a medida que se construye el momento detrás de ciertos aspectos del BEPS, mientras que otros aspectos se dejan de lado para más adelante.

<sup>1</sup> Puede obtener información adicional sobre el marco inclusivo en el sitio web de la OCDE (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>).

<sup>2</sup> Nota de prensa de la OCDE, 11 de julio de 2016 (<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-standardised-it-format-for-the-exchange-on-tax-rulings-under-beps-action-5.htm>).

<sup>3</sup> Informe del Parlamento Europeo, 12 de enero de 2017 ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595867/EPRS\\_BRI\(2017\)595867\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595867/EPRS_BRI(2017)595867_EN.pdf)).

<sup>4</sup> Comunicado de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20 con motivo de la reunión celebrada en Baden-Baden (Alemania) el 17 y el 18 de marzo de 2017 ([http://www.mof.go.jp/english/international\\_policy/convention/g20/170318.pdf](http://www.mof.go.jp/english/international_policy/convention/g20/170318.pdf)).



## Requerimientos y recomendaciones

Entonces, ¿cómo se decide qué acciones son prioritarias y cuáles no? La categorización de la OCDE es, claramente, un elemento importante, si bien no siempre el factor decisivo. Algunas de las 15 acciones son obligatorias. Además de la declaración país por país y los requisitos informativos relativos a precios de transferencia, son obligatorias las medidas orientadas a frenar las prácticas fiscales nocivas, impedir el uso abusivo de convenios fiscales y mejorar la resolución de controversias transfronterizas de índole fiscal. Estos requerimientos forman la base de los estándares mínimos del marco inclusivo.

Más allá de estos requisitos mínimos de obligado cumplimiento, existe una serie de medidas deseadas, pero de carácter voluntario, que abarcan ámbitos como las normas de corporaciones foráneas controladas (CFC) (traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación) y revelación de mecanismos agresivos de planificación fiscal. Además, existen medidas con enfoques comunes orientadas a lograr una mayor convergencia entre diferentes jurisdicciones en ámbitos como las restricciones a las deducciones de los intereses por endeudamiento intragrupo y el tratamiento de los mecanismos híbridos asimétricos<sup>5</sup>. Una vez más, estos enfoques comunes no son obligatorios.

## Moviéndose a velocidades diferentes

Además de la declaración país por país, numerosas jurisdicciones están sólo comenzando a evaluar y formular planes para adoptar el plan BEPS en sus mercados locales. Inevitablemente, existe una mayor urgencia para poner en marcha requisitos de obligado cumplimiento. Sin embargo, muchas de las recomendaciones todavía están esbozándose, por lo que aún queda mucho para su adopción generalizada. Un ejemplo de ello es la tributación de los servicios digitales.

Sin embargo, se destacan las iniciativas de determinados países, como India, que ha introducido un impuesto compensatorio, y Sudáfrica, que ha implantado un IVA sobre los servicios electrónicos, con independencia del proceso del plan BEPS. Por otra parte, la Directiva contra la Elusión Fiscal (ATAD, por sus siglas en inglés) de la UE pone de manifiesto lo rápido que pueden acordarse y aprobarse medidas orientadas al plan BEPS si existe suficiente presión de la opinión pública y voluntad política. El lanzamiento del Convenio Multilateral y las consiguientes negociaciones han impulsado el dinamismo en favor del cambio, pues ofrece a los estados un mecanismo para desarrollar los aspectos del plan BEPS e integrarlos en sus convenios fiscales bilaterales y multilaterales<sup>6</sup>.

¿Qué nos dice nuestra experiencia sobre los ámbitos del plan BEPS que se incluirán en la primera ronda de adopción y cómo se pondrán en práctica? ¿Qué otros ámbitos podrían seguir negociándose o dejarse de lado durante más tiempo?

<sup>5</sup> Los «mecanismos híbridos asimétricos» incluyen la doble deducción por el mismo gasto, deducciones de gastos sin que el abono correspondiente se encuentre plenamente gravado y entidades «de transparencia» en un país pero que se consideran personas jurídicas independientes en otro, como sucede en el caso de la disposición denominada «check the box provision» en Estados Unidos.

<sup>6</sup> Puede obtener información adicional sobre el Convenio Multilateral en el sitio web de la OCDE (<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>).

# Avances, retrasos y sus efectos

## ¿Hacia dónde avanza el plan BEPS?

### 1 Declaración país por país

Los gobiernos y las autoridades fiscales han adoptado la declaración país por país como una oportunidad para promover la transparencia y fomentar el intercambio de información. La participación de Estados Unidos resulta especialmente significativa.

La declaración país por país facilita a las autoridades fiscales datos nuevos y útiles sobre en qué empresas centrar sus investigaciones y auditorías, pues pone de manifiesto el nivel de tributación soportado junto con el tamaño de su plantilla en cada uno de los principales territorios en que operan. Australia<sup>7</sup> y Reino Unido<sup>8</sup> han ido más allá, y exigen a las grandes empresas que revelen sus estrategias fiscales y sus prácticas de gobierno en este sentido. El Reino Unido se destaca por haber hecho pública esta divulgación.

#### Efectos de la adopción del plan BEPS

Los acuerdos en torno a la declaración país por país podrían servir de modelo para ampliar el consenso en torno a otros ámbitos de cooperación internacional, como el arbitraje vinculante (Acción 14, controversias concernientes a convenios).

#### Acciones

Como consecuencia de la declaración país por país, las estructuras fiscales son actualmente más visibles, por lo que los mecanismos agresivos de planificación fiscal resultan más difíciles de justificar ante unos consejos de administración y una opinión pública cada vez más hostiles.

Es importante reflexionar sobre qué estructuras fiscales existentes podrían tener que modificarse o suprimirse.

Asimismo resulta clave considerar cómo serán interpretadas sus estrategias fiscales y los riesgos relacionados por las autoridades fiscales mientras deciden en qué empresas centrarse. Es necesario asegurarse de que las operaciones locales conozcan y comprendan la estrategia general y se ajusten a ella, lo cual exige más comunicación y colaboración entre las sedes y los equipos fiscales de las entidades filiales.

### 2 Directiva contra la Elusión Fiscal (ATAD, por sus siglas en inglés) de la UE

La ATAD 1 integra en la legislación de la UE y sus estados miembro aspectos esenciales del plan BEPS como, por ejemplo, la declaración país por país, las restricciones a las deducciones de intereses, los regímenes especiales de patentes y las acciones orientadas a abordar los mecanismos híbridos asimétricos<sup>9</sup>. Cabe destacar que la ATAD 2 va más allá, y amplía el alcance de las restricciones a los mecanismos híbridos asimétricos a aquellos relacionados con países ajenos a la UE.

#### Efectos de la adopción del plan BEPS

Los ministros de finanzas de la UE se han visto presionados por el Parlamento Europeo y la opinión pública para aprobar y acelerar la adopción del plan BEPS a través de la ATAD. La ATAD 2 se acordó tan solo cuatro meses después de que la Comisión Europea planteara la propuesta, lo cual pone de manifiesto con qué rapidez pueden lograrse avances si existe presión de la opinión pública y voluntad política.

Cabe destacar que la ATAD desarrolla algunas de las recomendaciones de mejores prácticas (normas de CFC) y enfoques comunes (restricciones a las deducciones de intereses) incorporándolas a sus requisitos mínimos. También explora la posibilidad de una declaración país por país pública con que las multinacionales deberían divulgar un conjunto definido de datos y cifras para ilustrar su posición global a efectos del impuesto sobre sociedades. Los umbrales que se proponen relativos a las dimensiones de las empresas son mucho menores que los recomendados por la OCDE, lo cual deja entrever la posibilidad de que las medianas empresas sean tratadas de la misma manera que las de grandes empresas.

Tanto las normas CFC como las restricciones a las deducciones de intereses serían elementos clave de los análisis costo-beneficio de las autoridades fiscales a la hora de adoptar el plan BEPS. Aunque no son de cumplimiento obligatorio, ambos aspectos serán prioritarios para numerosos estados y regiones, y en algunos casos ya se están implantando. La mayoría de las economías desarrolladas ya disponen de normas de CFC, si bien hasta ahora la aplicación de restricciones a la capitalización y el endeudamiento ha sido desigual. Las nuevas disposiciones sobre intereses suponen un importante cambio para las empresas y puede que marquen el inicio de un período en que la deuda corporativa se considere inherentemente «negativa» en comparación con la financiación vía capital.

<sup>7</sup> Autoridad fiscal de Australia (<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/?page=2>).

<sup>8</sup> Autoridad fiscal del Reino Unido (<https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy>).

<sup>9</sup> Comisión Europea ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)).

“Aunque la salida del Reino Unido de la UE podría flexibilizar el rígido enfoque “universal” que impera en Europa en torno al plan BEPS, el Reino Unido está considerado con razón como el líder en la reforma fiscal internacional, por lo que las empresas no deberían esperar del gobierno británico una “actitud laxa” en este sentido.”

**Wendy Nicholls**

Socia

Grant Thornton, Reino Unido

La ATAD provee un posible modelo para impulsar el consenso y una adopción flexible en otras regiones, como la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN). Ella ofrece un margen importante de interpretación y adaptación a escala local, en parte, como resultado de las modificaciones necesarias para asegurar el respaldo político del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (Ecofin). Se trata de un estándar mínimo que permite a los estados miembros formular normas adicionales. Una de las modificaciones significativas que es probable que permanezca es la rebaja de los umbrales sobre requisitos informativos en determinados estados miembros de la UE.

#### **Acciones**

Como resultado de la ATAD 1 y la ATAD 2, buena parte del plan BEPS será una realidad operativa en el caso de las organizaciones de la UE, tanto en sus actividades en la UE como –lo cual resulta clave– en sus operaciones en terceros países.

Las restricciones a los mecanismos híbridos asimétricos y las nuevas normas sobre deducción de intereses exigirán la revisión y, posiblemente, la reformulación de las estructuras operativas y financieras. Si bien son las empresas que utilizan fundamentalmente la financiación vía deuda las que se verán especialmente afectadas por el plan BEPS, puede que algunas empresas dispongan de mecanismos híbridos involuntarios, por lo que será necesario que comprueben sus estructuras para evitar sanciones por un uso abusivo.

También deberá asegurarse de que la ubicación de sus establecimientos permanentes (EPs) y la base fiscal de sus actividades de innovación y propiedad intelectual reflejan el fondo de sus operaciones.

“ Antes de adoptar algunas de las acciones del plan BEPS, puede que los países esperen a evaluar el impacto de las reformas fiscales de EE. UU. para asegurarse de que no dañen la competitividad internacional de sus multinacionales”

## ¿Qué aspectos del plan BEPS no avanzan?

Algunos aspectos del plan BEPS siguen sujetos a consultas internacionales sobre su aplicación práctica.

Parte del retraso responde a la dificultad técnica de algunas de las medidas como, por ejemplo, elementos intangibles complicados de valorar. Todavía se carece de directrices claras en ámbitos clave de precios de transferencia con respecto a EPs y al modo en que los beneficios deberían imputarse a sucursales extranjeras. En nuestra opinión, si las normas de precios de transferencia se aplican correctamente, apenas resultaría ventajoso identificar múltiples EPs adicionales, pues el beneficio local adicional a menudo sería insignificante. Lamentablemente, esto no supondrá un obstáculo para que algunos países argumenten que su limitada actividad local y el trabajo desarrollado por los profesionales en sus viajes de negocios pueden dar lugar a obligaciones tributarias locales.

De manera similar, no se ha mostrado ni urgencia ni un criterio consensuado en las medidas dirigidas a ofrecer normas fiscales más pertinentes para la economía digital, quedando en pausa por ahora en la mayoría de países.

### Efectos de la adopción del plan BEPS

Es posible que la priorización en función de costos y beneficios de determinados aspectos del plan BEPS excluya medidas difíciles de acordar y adoptar en la primera ronda. Sin embargo, a medida que se conquisten logros importantes a corto plazo, puede que los gobiernos regresen a estos ámbitos más complejos en busca de nuevas oportunidades para mejorar su recaudación fiscal.

#### Acciones

Dada la magnitud del plan BEPS, es importante distinguir los ámbitos de riesgo más importantes para su empresa y que exigen atención urgente, de aquellos que pueden pausarse o abordarse más adelante. Al mismo tiempo, es importante revisar con regularidad estas evaluaciones. Aunque la adopción de algunas recomendaciones del plan BEPS se encuentra actualmente paralizada, éstas podrían reactivarse más adelante. El riesgo de que la situación sorprenda desprevenida a una empresa aumenta por el hecho de que podrían revisarse o impugnarse liquidaciones tributarias anteriores. Cuanto más tiempo se deje sin atender un riesgo, mayor será la potencial revisión y las consiguientes sanciones e

## ¿En qué aspectos carece de solidez el plan BEPS?

Si bien uno de los objetivos principales del plan de acción BEPS es aportar mayor coherencia a las normas fiscales aplicables a las multinacionales, los creadores del plan reconocen la necesidad de aportar flexibilidad a la hora de adaptar las medidas a los objetivos de las políticas fiscales locales. Sin embargo, ya hemos visto una fragmentación mucho mayor de la prevista por la OCDE. Incluso en el ámbito de la documentación sobre precios de transferencia, donde los conceptos de «archivo maestro» y «archivo nacional» son muy claros y directos, algunos países están incorporando sus propios retoques y requisitos, lo cual podría imponer inoportunas cargas adicionales a las empresas. EE. UU. se ha resistido hasta ahora a realizar estos cambios, argumentando que sus requisitos actuales sobre documentación son suficientes y se adaptan a las recomendaciones del plan BEPS de la OCDE.

Si bien el grueso de países ha avanzado de forma lenta y limitada hasta ahora en la aplicación de la mayoría de los aspectos del plan de acción –más allá de la declaración país por país– otros países han avanzado con dinamismo en ámbitos concretos. Y la legislación resultante a menudo va mucho más allá de las recomendaciones. Ejemplos de ello son los requisitos de documentación sobre precios de transferencia de Sudáfrica<sup>10</sup> y la legislación sobre el impuesto al traslado de beneficios del Reino Unido y Australia<sup>11</sup> orientada a combatir el uso abusivo de las normas de los EPs.

### Efectos de la adopción del plan BEPS

Cuanto más lento avance el conjunto de los países, mayor será el riesgo de que determinados países rompan filas y apliquen su propia interpretación de las recomendaciones. En lugar de mejorar la coherencia, el resultado real podría ser un mosaico de normas locales aún más complejo. A pesar de que se ajusten a las normas del plan BEPS, los resultados del Convenio Multilateral podrían aumentar las divergencias y la complejidad a las que se enfrente su empresa.

#### Acciones

La fragmentación y las diferentes velocidades de aplicación exigen seguir de cerca los avances locales y sus efectos. Al igual que sucede con la declaración país por país, esto exige mayor comunicación y colaboración entre los grupos y los equipos fiscales de las entidades filiales.

<sup>10</sup> Documentación obligatoria sobre precios de transferencia, 16 de noviembre de 2016 ([www.grantthornton.co.za/insights/articles/transfer-pricing-documentation-now-compulsory-and-more](http://www.grantthornton.co.za/insights/articles/transfer-pricing-documentation-now-compulsory-and-more)).

<sup>11</sup> Aumento de los retos fiscales para las organizaciones globales, 2016 ([www.grantthornton.com.au/en/client-alerts/2016/increasing-tax-challenges-for-global-organisations](http://www.grantthornton.com.au/en/client-alerts/2016/increasing-tax-challenges-for-global-organisations)).

# Preparados o no, ya está aquí

Aunque la adopción del plan BEPS todavía tiene un largo recorrido por delante, comienzan a surgir determinados patrones. Los primeros países en legislar las acciones del plan BEPS son los que reciben una mayor presión de la opinión pública para realizar reformas fiscales. Las acciones prioritarias del plan BEPS son las que probablemente generen un mayor impacto tanto en términos de recaudación fiscal como desde un punto de vista político.

Resulta interesante comprobar que numerosos países han tomado por iniciativa propia medidas contundentes para abordar los mecanismos híbridos asimétricos, limitado las deducciones de intereses y, mediante una actualización de las normas de CFC, restringido el traslado de beneficios a jurisdicciones con una tributación menor. Sin embargo, ninguno de estos aspectos son requisitos mínimos, según el plan de acción BEPS, y para que las medidas funcionen con eficacia se requiere cierto nivel de cooperación internacional. El resultado de las negociaciones del instrumento multilateral nos permitirá conocer la disposición a llevar a cabo dicha cooperación internacional.

La armonización lograda mediante la ATAD 1 y la ATAD 2 de la UE demuestra que, cuando existe voluntad política, puede lograrse el consenso necesario con rapidez. Sin embargo, con independencia de lo que se acuerde, es posible que los gobiernos sigan escogiendo las acciones del plan BEPS con mayor repercusión en sus jurisdicciones. Al menos, por ahora, es probable que las empresas deban seguir evaluando la adopción del plan BEPS jurisdicción por jurisdicción.

## Lo que queda por delante

¿Avanza su organización a la velocidad adecuada? Según un estudio que realizamos el pasado año, más de tres cuartas partes de las empresas participantes no habían modificado su enfoque fiscal para tener en cuenta el plan BEPS<sup>12</sup>. Dada la cantidad de ajustes estratégicos, reestructuraciones financieras y demás complejidades que probablemente resulten necesarias, es importante ponerse manos a la obra lo antes posible, si es que no lo ha hecho ya. Igual de urgente resulta reforzar el buen gobierno y la gestión de riesgos fiscales para abordar la creciente atención prestada por las autoridades locales y por su coordinación con otras jurisdicciones. A escala global, la adopción del plan BEPS se encuentra fragmentada,

si bien ello no impide que las autoridades fiscales actúen en grupo cuando sea necesario.

Ante los profundos cambios de otra índole que se avecinan, como la reforma fiscal prevista en EE. UU. y los cambios resultantes de la salida del Reino Unido de la UE, la tributación acapara buena parte de la complejidad y la ambigüedad a la que se enfrentan las multinacionales en la actualidad. Por tanto, resulta esencial que su empresa tenga una visión clara y completa sobre el recorrido que queda por delante y la mejor manera de afrontarlo. Nosotros podemos ayudarle. Si desea tratar cualquiera de las áreas que abordamos en este artículo, no dude en ponerse en contacto con su equipo de Grant Thornton o con alguno de los profesionales que se indican a continuación.

### Canadá

Tina Korovilas  
E [tina.korovilas@ca.gt.com](mailto:tina.korovilas@ca.gt.com)

### India

Arun Chhabra  
E [arun.chhabra@in.gt.com](mailto:arun.chhabra@in.gt.com)

### Sudáfrica

AJ Jansen van Nieuwenhuizen  
E [ajj@za.gt.com](mailto:ajj@za.gt.com)

Marcus Stelloh  
E [marcus.stelloh@za.gt.com](mailto:marcus.stelloh@za.gt.com)

### Reino Unido

Wendy Nicholls  
E [wendy.nicholls@uk.gt.com](mailto:wendy.nicholls@uk.gt.com)

### EE.UU.

David Sites  
E [david.sites@us.gt.com](mailto:david.sites@us.gt.com)

<sup>12</sup> Nota de prensa de Grant Thornton, 20 de septiembre de 2016 (<https://www.grantthornton.global/en/press/press-releases-2016/beps-sept-16-release/>).



**Grant Thornton**

**An instinct for growth™**

---

**grantthornton.global**

© 2017 Grant Thornton International Ltd. Todos los derechos reservados.

"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton International Ltd (GTIL) y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.