

EL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y SU IMPLEMENTACIÓN EN COLOMBIA: REVISIÓN EN EL DERECHO COMPARADO. CASO MÉXICO

Área de investigación: Contribuciones y tributación

Blanca Lyda Bogotá Galarza

Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables
Fundación Universitaria Los Libertadores
Bogotá. Colombia.
blbogotag@libertadores.edu.co

Fabio Guarnizo Cuellar

Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables
Fundación Universitaria Los Libertadores
Bogotá. Colombia
fguarnizoc@libertadores.edu.co

Octubre 3, 4 y 5 de 2018

Ciudad Universitaria | Ciudad de México



EL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y SU IMPLEMENTACIÓN EN COLOMBIA: REVISIÓN EN EL DERECHO COMPARADO. CASO MÉXICO



Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad examinar el sistema tributario colombiano frente a los compromisos adquiridos con la OCDE concernientes en la aplicación del Plan de acción BEPS cuyo objetivo primordial es evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, para lo cual se requiere realizar cambios en la normativa tributaria y establecer las posibles dificultades en su implementación. (Colombia hace parte de la OCDE a partir del 30 de mayo de 2018).

Se indaga en el Derecho Comparado el caso de México con el fin de observar las experiencias en la implementación del plan BEPS y establecer las mejores prácticas y su posible adecuación en el sistema tributario colombiano.

Así mismo se revisa cada una de las acciones del plan BEPS, con el objetivo de advertir los cambios en la normativa tributaria local y entender la problemática que ha significado ser para Colombia como para México un escenario de conflictos al tratar de atraer mayor y nueva inversión extranjera

Palabras clave. Beneficios, BEPS, Derecho Comparado, Sistema tributario, Tributación internacional.

Siglas

BEPS Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (Base Erosión and Profit Shifting)

CDI Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición

CFC Compañías foráneas controladas

CREE Impuesto sobre la renta para la equidad

DIAN Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ECE Entidades controladas del exterior

EP Establecimiento permanente

E.T. Estatuto Tributario

IML Instrumento multilateral

ISLR Impuesto sobre la renta





LISR Ley de impuesto sobre la renta

MOCDE Modelo de convenio para evitar la doble imposición y el intercambio de información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE

OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

PT Precios de transferencia

TTC Tratados tributarios comerciales

UVT Unidad de Tributario

Introducción

En el mundo entero organizaciones y diversos personajes se vieron estimulados a hacer inversiones en el extranjero por razones meramente fiscales aprovechando la pluralidad de los sistemas tributarios, sus debilidades y falta de coherencia entre ellos; estos vacíos han sido aprovechados para erosionar la base imponible en todos los países sin excepción, especialmente de aquellos en vía de desarrollo; estas destrezas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) por sus siglas en inglés

El derecho internacional tributario ha estado combatiendo las malas prácticas de algunos sujetos pasivos de la obligación tributaria que erosionan las bases para el cálculo de impuestos y trasladan utilidades en lugares de baja tributación o paraísos fiscales, generando evasión y elusión tributaria, fenómenos que afectan, tanto en aspectos económicos como sociales.

Es por ello, que en el ejercicio propio de sus funciones la OCDE ha diseñado una estrategia global a la que ha denominado Plan BEPS, con el objeto de que su aplicación en los países que la conforman y aquellos que voluntariamente desean usarla permita frenar la evasión tributaria a través de la erosión de las bases imponibles.

Colombia hace parte de la OCDE a partir del 30 de mayo de 2018 y por ello el estudio del plan de acción frente al derecho comparado cobra importancia para su implementación en la normativa interna tributaria

1. Plan BEPS

“Es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional” consolidado a través de un paquete de medidas, elaborado por la OCDE y el G20 en coordinación con los otros países en vías de desarrollo que



han participado, debido a la creciente evasión fiscal por parte de las empresas multinacionales a través de BEPS. (Bonilla Montoya, 2017, pág. 161).



Las acciones BEPS surgen de la necesidad de establecer instrumentos para que los Estados a través de sus gobiernos puedan combatir las estructuras que están direccionadas a la disminución de las bases imponibles locales y a la deslocalización de impuestos en los territorios de baja o nula tributación. OCDE como se citó (Bonilla Montoya, 2017, pág. 163).

Se requiere de una implementación coordinada por parte de los gobiernos, quienes, a través de la modificación en su legislación interna y convenios internacionales, adoptaran dichas recomendaciones en conjunto con el proceso de seguimiento por parte de la OCDE. Los mismos deben garantizar el cumplimiento de las medidas, se evidenciará a través de informes que muestren qué han hecho éstos para poner en marcha las recomendaciones BEPS. Este proceso comprenderá unas modalidades de revisión entre pares que se adaptarán a la naturaleza de las diferentes acciones, (OCDE, 2015)

Es importante resaltar que, en estudios realizados por la OCDE, el recaudo del impuesto sobre la renta presenta una perdida aproximada entre el 4 y 10 % anual a nivel global, entre otras por las siguientes causas:

- Ⓞ Estrategias de planificación fiscal agresiva
- Ⓞ Interacción entre las normas fiscales internas descoordinada
- Ⓞ Falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias
- Ⓞ Efectos de la competencia fiscal
- Ⓞ Limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas y las prácticas tributarias perniciosas.
- Ⓞ Estándares fiscales internacionales no volubles referentes al entorno del mercado global.
- Ⓞ Ausencia generalizada de información tanto a nivel político como al nivel de las administraciones tributarias



El Plan BEPS plantea quince (15) acciones, las cuales se detallan a continuación en tabal No. 1:

Tabla 1 Acciones BEPS

ACCION	FUNDAMENTO	CARACTERISTICAS
Acción 1	Abordar los desafíos fiscales de la economía digital.	<p>Preguntas: ¿Cuál es elemento espacial?, ¿cuál es la fuente del ingreso?, ¿cuál retención en la fuente a aplicar?, ¿qué hacer si es un servicio o propiedad intelectual, ¿cuál es el tema de EP?</p> <p>Objetivo: evitar Prácticas elusivas en la imposición directa cuando se utiliza instalaciones a distancia y en ventas de bienes y/o servicios desde un territorio remoto; en la tributación indirecta el IVA de compañías que realizan actividades exentas.</p>
Acción 2	Neutralización de los efectos de los arreglos de desajuste híbrido.	<p>Objetivo: evitar el uso mecanismos y entidades híbridas con el ánimo de obtener ventajas virtud de las asimetrías respecto a: doble deducción de pagos realizados por una entidad hibrida o con doble residencia, deducción de gastos sin ingresos correlativo, deducción indirecta sin inclusión en la base imponible.</p>
Acción 3	Diseño de reglas de empresa extranjera controlada efectiva	<p>Objetivo: crear recomendaciones para la aplicación de reglas CFC en legislación interna para mayor control fiscal, como unidad de lucha contra la evasión, diferimiento y acumulación de ingresos generados por las entidades intermediarias en manos de la casa matriz.</p>
Acción 4	Limitar la erosión de base que implica deducciones de intereses y otros pagos financieros	<p>Objetivo: Inclusión en la legislación local de regla de “proporcionalidad fija”, para limitar la deducibilidad de gastos financieros definiendo un porcentaje máximo, localizar deudas y/o prestamos con terceros en países de alta tributación o para lograr mayor deducción entre grupos.</p>
Acción 5	Contrarrestar las prácticas tributarias nocivas de manera más efectiva, teniendo en cuenta la	<p>Objetivo: restringir la provisión de estímulos fiscales a contribuyentes que no tienen una actividad real en los países que los otorgan, promover y mejorar la transparencia de la información a través del intercambio obligatorio y espontáneo de “tax rulings”</p>



	transparencia y la sustancia	
Acción 6	Prevención de la concesión de beneficios del Tratado en circunstancias inapropiadas	Objetivo: impedir el uso de tratados con el propósito de usar sus beneficios, Limitar el “treaty shopping”, Identificar las políticas fiscales antes de firmar, renegociar o denunciar un CDI, y también a la hora de renegociarlo o denunciarlo.
Acción 7	Prevención de la elusión artificial del estatuto de EP	Objetivo: Introducir cambios al artículo 5° del MC OCDE y sus comentarios en relación con el concepto de EP, modificar el apartado relacionado con el agente independiente para excluir la aplicación de la excepción cuando una persona actúa casi exclusivamente para una parte relacionada, cambiar la norma que dispone la constitución un EP cuando la duración de la obra es superior a 12 meses, modificar el párrafo de las actividades auxiliares y preparatorias utilizado para evitar la creación de un EP en el país en donde en una negociación se presente fragmentación de actividades.
Acciones 8-10	Alineación de los resultados del PT con la creación de valor	Objetivo: identificar y analizar la relación contractual entre partes vinculadas de una transacción real, conceder importancia a la función de control de riesgo, extender el análisis de funcionalidad para identificar las transacciones entre relacionados, definir riesgo, control de riesgo y capacidad financiera, incluir esquema analítico para evaluar la atribución del riesgo y la utilidad correspondiente dentro del grupo. Introducir cambios a las guías referentes al tratamiento de intangibles, aclarar que la sola propiedad legal de un intangible no confiere obligatoriamente derechos sobre el retorno económico.
Acción 11	Medición y monitoreo de BEPS	Objetivo determinar mecanismo de análisis activo y constante para identificar la existencia de prácticas perniciosas que evolucionan con el mercado, son seis indicadores que proporcionan alarmas claras de la existencia de BEPS y su magnitud.



Acción 12	Reglas de divulgación obligatoria	Objetivo: extender la transparencia a través del intercambio de información, evitar la implementación de esquemas fiscales agresivos, implementar reportes de información
Acción 13	Orientación sobre documentación de PT y presentación de informes país por país	Objetivo: exhorta al desarrollo de normas relacionadas con la documentación de PT en aras de aumentar la transparencia de las transacciones.
Acción 14	Hacer que los mecanismos de resolución de disputas sean más efectivos	Objetivo: promover procedimiento para solución de las controversias relacionadas con los convenios internacionales para evitar la doble imposición CDI, acceso real a la solución de la situación, y asegurar que las obligaciones pactadas en el CDI y las controversias relativas al procedimiento de mutuo acuerdo puedan implementarse y resolverse a tiempo.
Acción 15	Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales bilaterales.	Objetivo: promover la construcción de un IM con el cual se pueda implementar las medidas procedentes del proyecto, así como modificar los convenios bilaterales que hubieran suscrito. El MI fue aprobado en el 2016 y se firmara en junio de 2017

Elaboración propia. Fuente Bonilla (2017).

Caso Colombia

Desde el año 2013 Colombia viene adelantando las acciones y parte de ellas se contemplan en las reformas tributarias expedidas desde esa fecha:

Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 (Reforma tributaria 2012). Presidencia de la república (2012).

Adopción de la subcapitalización: Límite a la deducción de intereses cuando el endeudamiento supera tres veces el patrimonio líquido (Acción BEPS 4)

Con la introducción de ésta regla de subcapitalización se incorpora un límite a la deducción por concepto de intereses. El monto de los intereses no deducibles se determinará restándole al monto de la deuda total

promedio, el patrimonio líquido del año anterior multiplicado por tres. La proporción que el resultado obtenido represente sobre el total de la deuda, será el porcentaje de los intereses no deducibles.



Este límite se establece como una relación de 3 a 1 de deuda frente a capital, lo que le hace presumir que la parte del endeudamiento que excede dicha proporción responde a inversiones que por razones tributarias se realizan como préstamos.

Esta presunción se aplica para evitar que los inversionistas en lugar de aplicar capital concedan créditos con el fin de reducir la tributación en la entidad deudora al ser gasto financiero deducible en la filial o sucursal.

El propósito de la norma es evitar la evasión en aquellos casos en donde puedan existir operaciones económicas elusivas.

Establecimiento permanente EP (Acción BEPS 7)

En Colombia éste concepto solo existía en los CDI en materia de renta y patrimonio. A partir de la Ley 1607 de 2012 que adicionó el artículo 20-1 de E.T., se involucró a la normativa interna el EP.

En los sistemas tributarios, implica una conceptualización del mismo y la determinación de las rentas que le son atribuibles y que serán su base de tributación. En éste sentido el artículo 20-1 del E.t., conceptualiza el concepto de EP mientras que el artículo 20-2 establece la forma de determinar la atribución de las rentas.

Desde el punto de vista de la definición de EP, se ha seguido el MOCDE y es interesante la evolución de la normativa frente a lo propuesto en el modelo BEPS en donde Colombia emite el Decreto Reglamentario 3026 de 2013 y allí atenúa el alcance amplio de la excepción de EP por actividades preparatorias y auxiliares.

El EP representa un límite de la economía tradicional frente al cual se mide el nivel de presencia económica del no residente en el estado de la fuente y una vez superado el límite se entendería que está ampliamente involucrado en la economía del país huésped para que éste pueda exigir



la aplicación de la carga impositiva sobre los beneficios empresariales (Artículo 20-2 del E.T.).



Aporte de activos a entidades o sociedades nacionales no gravados como enajenación (Acción BEPS 8)

El aporte de activos a entidades o sociedades nacionales a partir de ésta reforma tributaria, no está gravado como una enajenación. Caso contrario, si se trata de la aportación de activos a una sociedad o entidad extranjera constituye enajenación.

Dicha normativa establece que esa portación se someterá al régimen de PT, y en el caso de intangibles deberá reportarse en la declaración informativa de PT independientemente de la cuantía de su aporte.

Reestructuración de negocios (Acción 8 y 9 BEPS)

La reforma adicionó un título al E.T. concerniente a reorganizaciones empresariales en donde se establece que en la reestructuración de negocios cuando se involucra una redistribución de funciones, activos o riesgos por parte de una empresa nacional para con una vinculada suya en el exterior, implica que debe existir una retribución bajo el principio de plena competencia.

Esta normativa es compleja teniendo en cuenta la experiencia que ha tenido Colombia con éste principio de plena competencia que rige para PT y debe ser aplicada por la Administración de Impuestos en los procesos de fiscalización y por los diferentes operadores del derecho tributario.

Medidas en precios de transferencia (Acción de la 8 a la 10 BEPS)

Esta medida adoptada por Colombia, representa un aspecto fundamental en la modernización del sistema tributario.

Las modificaciones abordan las siguientes temáticas:

- Actualización del Régimen de PT
- ✓ Se redefinen los criterios de vinculación.





- ✓ Se contempla vinculación entre el EP y la empresa matriz cuya actividad se realiza en el territorio nacional, modificación que resulta pertinente teniendo en cuenta que se involucró en la reforma el concepto de EP que hasta el momento no superaba los conceptos comerciales.
- ✓ Entre otros casos es importante resaltar que habrá vinculación cuando más del 50% de los recursos de la sociedad se originen en accionistas, socios o similares.
- ✓ Se deja claro que los PT solo producen efecto en relación con el ISLR, señalando la capacidad de la DIAN para determinar los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos es solo para efectos fiscales.
- ✓ Con respecto a la selección de los métodos, la normativa incluye definiciones del método más apropiado en determinados casos tal como en la venta de activos usados, venta de acciones y activos de difícil comparabilidad. Así mismo, se hacen ajustes al método de participación de utilidades y residual, para ajustarlos en uno solo.

➤ Movilidad de Activos

- ✓ Normas sobre acuerdos de costos compartidos con la observancia del principio de plena competencia.
- ✓ Se reconoce como método de valoración aceptable los métodos de valoración financiera.

➤ Medidas para desestimular transacciones con paraísos fiscales

- ✓ La norma deja de exigir el requisito del bajo tipo impositivo combinado con otros requisitos, para establecer que basta con que se cumpla uno de ellos, para que el país sea considerado paraíso fiscal. Esta norma, no marca las tendencias de la OCDE, donde ya no existe ninguna lista de paraísos fiscales, sino que tienen una lista de países que han implementado o no el estándar internacional de tributación, que se evalúa no por su baja tributación sino por la falta de intercambio de información.



- ✓ Se elimina la presunción de vinculación y se establece la obligación de aplicar el régimen de PT para cualquier contribuyente que realice operaciones con paraísos fiscales.



Otras medidas BEPS como la cláusula anti abuso de las normas (Acción BEPS 6), según Zarama y Zarama (2013).

El abuso en el ámbito tributario afecta el recaudo, por las formas jurídicas usadas por los contribuyentes que incorporan elementos para obtener ahorros o beneficios tributarios.

Estas conductas abusivas, involucran el estudio de lagunas o inconsistencias del sistema tributario para configurar una relación económica en su propio beneficio.

En la reforma tributaria de 2012 en el artículo 122 que modifica el artículo 869 del E.T., se introdujo una clausula general antiabuso, que incorpora elementos que constituye una conducta abusiva a saber: formas, intensión, el beneficiario de la operación, ausencia de propósito comercial o de negocios legítimos, el cargo de la prueba, órgano competente.

La norma introducida, le otorga a la DIAN nuevas facultades y herramientas de fiscalización prevaleciendo la realidad sobre la forma jurídica, permitiéndole el uso de facultades excepcionales que pueden resultar arbitrarias o discrecionales.

**Ley 1739 de diciembre 23 de 2014 (Reforma tributaria 2014).
Presidencia de la republica (2014).**

Declaración de activos en el exterior (Acción BEPS 3).

Colombia, indicó en la exposición de motivos de la reforma tributaria 2014 la intención de incluir normas CFC e introdujo normativa tendiente a regular los activos poseídos en el exterior por personas y compañías colombianas creando temporalmente el impuesto de normalización tributaria para los años 2015, 2016 y 2017.



La declaración anual de activos poseídos en el exterior obliga a discriminar todos los activos poseídos en el exterior, naturaleza, valor patrimonial, y la jurisdicción en donde están localizados.



Los activos que no cumplan con el límite mínimo fijado por la Ley (3.580 UVT) se declaran de manera agregada por jurisdicción.

Ley 1819 de diciembre 29 de 2016 (Reforma tributaria estructural).
Presidencia de la república (2016)

Clausula Antiabuso de las normas (Acción BEPS 6).

En la reforma tributaria estructural se redefinió la cláusula de antiabuso, atendiendo al propósito comercial o económico real de la operación, entendiendo por forma artificiosa aquellas transacciones con términos económicos no razonables, o mediante las cuales se obtenga un elevado beneficio fiscal.

El nuevo esquema presenta mayor claridad en cuanto a las causales de formas de abuso y suprime los requisitos que existían para que se invirtiera la carga de la prueba.

De otra parte, la reforma estructural estableció un procedimiento especial para la aplicación de la norma antiabuso, (Antes se establecía una serie de supuestos), que inicia cuando el funcionario competente evidencia una operación que puede constituir abuso en materia tributaria, lo que éste profesional proferiría un emplazamiento especial explicándole las razones del abuso.

Así mismo, la reforma estructural modificó el artículo 869 del E.T., concediéndole como facultad adicional a la DIAN la posibilidad de levantar el velo corporativo de las entidades que hayan participado dentro de las conductas abusivas.

Entidades controladas del exterior ECE (Acción BEPS 3)

La reforma tributaria estructural adicionó el libro séptimo al E.T., el cual prevé el régimen tributario de las ECE que aplica a las sociedades nacionales y residentes fiscales colombianos que tengan directa o



indirectamente una participación igual o superior al 10% en el capital o en los resultados, ya sea de manera directa o indirecta.



La definición de ECE dada por el legislador, no está restringida a sociedades societarias, está dada de forma general y comprende vehículos de inversión tales como: sociedades, patrimonios autónomos, trusts, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que tengan personería jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no. De otra parte, la normativa establece presunción de control frente a una ECE ubicada en una jurisdicción no cooperante o si la misma tiene un régimen tributario preferencial en los términos del Artículo 260-7 del E.T.

El régimen implica que cuando una ECE perciba ingresos pasivos (dividendos, regalías, rendimientos financieros, arrendamientos, venta de activos que generen rentas pasivas, ingresos por servicios técnicos, asistencia técnica, entre otros), para o en nombre de partes relacionadas en una jurisdicción distinta a la de la residencia de la ECE y que represente más del 80% del total de sus ingresos, costos y deducciones dan origen a rentas pasivas.

Dichos ingresos se entienden percibidos directamente en cabeza de los residentes colombianos que directa o indirectamente controlen la ECE en el ejercicio fiscal respectivo en proporción a su participación del capital o de los resultados de la ECE. A estos ingresos se le imputa los costos y deducciones atribuibles y sólo se integrarán las utilidades más no las pérdidas. Así mismo, se podrán descontar los impuestos pagados en el exterior tal como lo establece el artículo 254 del E.t.

Precios de transferencia (Acción BEPS 8, 9 y 10)

Dentro de las modificaciones podemos mencionar las siguientes:

- Se establecen las operaciones a las cuales se les aplica el “precio comparable no controlado”, implantando el tratamiento específico que se dará a las a las operaciones de adquisición de activos corporales usados, y se establece como el método más apropiado para operaciones de commodities, el cual se determinará con base a transacciones comparables realizadas



entre independientes o por referencia a precios de cotización. Esta normativa, evidencia la aplicación de los BEPS En Colombia vía régimen de PT (Acción Beps 10).



➤ Los commodities son productos físicos para los que un precio cotizado es utilizado como referencia por partes independientes en la industria para fijar los precios en transacciones no controladas.

➤ Reporte país por país: Se adopta la recomendación del Plan BEPS concerniente en la elaboración de informes denominado “país por país”, la cual brindará a la DIAN una perspectiva de las operaciones de las compañías transnacionales. Este informe maestro, obliga a informar sobre la distribución de ingresos del grupo multinacional a nivel mundial y un informe local en el que se deberá detallar cada operación realizada por el contribuyente Colombiano y la correcta aplicación del régimen.

➤ Regímenes tributarios especiales (Paraísos fiscales): se introdujo el concepto de regímenes tributarios preferenciales y se amplía la definición de paraíso fiscal, por lo que podrá considerarse como paraíso fiscal no solo a los países que cumplan los criterios de la norma sino a los regímenes preferenciales tributarios que cumplan con por lo menos dos de los criterios previstos para tal efecto. De igual forma, se incluye un nuevo criterio para ser considerado paraíso fiscal aplicable a los regímenes a los que solo podrán tener acceso los no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (Ring fencing).

➤ Limitaciones a las deducciones que no serán aplicables cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones propias del régimen de PT.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente podemos resumir las acciones BEPS que se han implementado en la legislación colombiana:



Tabla No. 2 Acciones BEPS implementadas en Colombia

ACCION	DESCRIPCION	FUNDAMENTO	CARACTERISTICAS
Acción 3	Empresas Controladas del Exterior	Ley 1739 de 2014 Ley 1819 de 2016	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Declaración de activos en el exterior ▪ Entidades controladas del exterior ECE.
Acción 4	Limitación de intereses y otros pagos financieros	Ley 1607 de 2012	Adopción de “Sub-capitalización”
Acción 6	Límite de beneficios	Ley 1607 de 2012 Ley 1819 de 2016	Clausula antiabuso de las normas
Acción 7	EP	Ley 1607 de 2012	Normas de EP
Acción 8-10	PT	Ley 1607 de 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aporte de activos a entidades o sociedades nacionales no gravados como enajenación ▪ Reestructuración de negocios ▪ Medidas en PT

Fuente: elaboración propia, Fuente reformas tributarias

Como se observa, hace falta involucrar en la normativa tributaria aspectos tales como economía digital (Acción 1); control de instrumentos de deuda y capital para financiar empresas (Acción 2 híbridos); restricción de beneficios fiscales teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (Acción 5); Medición y monitoreo de los BEPS (Acción 11); Reglas de divulgación obligatoria (Acción 12); Documentación de precios de transferencia, teniendo en cuenta que en la Ley 1819 de 2016 se implementó el informe país por país (Acción 13); mecanismos de resolución de disputas (Acción 14); Instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales (Acción 15).

Caso México

En una sumaria aproximación a la legislación mexicana con respecto BEPS tenemos:

Según Fernández, F (2015) México desde la ley de impuestos sobre la renta de 1980 mostró interés en algunas de las medidas señaladas por la



OCDE para combatir la erosión de la base tributaria y la transferencia de utilidades, especialmente las relacionadas con el EP, PT, y el combate a los paraísos fiscales. Esta normativa establece los requisitos de procedimiento para aplicar los beneficios de los CDI para evitar la doble tributación, consistente en la acreditación de residencia y el cumplimiento con las condiciones del tratado, así como la presentación de la declaración informativa sobre situación fiscal. Cuando se trate de partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, manifestación expresa firmada por el representante legal en la que señale los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales pretenda aplicar los beneficios del CDI, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual debe indicar las disposiciones jurídicas aplicables así como la documentación que el contribuyente estime necesaria.

Para atenuar los efectos de lo expuesto anteriormente, la autoridad fiscal emitió las reglas 3.1.2 y 3.1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015, “Disposiciones de procedimiento en figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales y excepciones a la aplicación de la acreditación de una doble tributación jurídica por pagos entre partes relacionadas” por medio de las cuales dispuso que los contribuyentes que participen en figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales creadas y sujetas a la jurisdicción de un país con el de México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, y que no tenga control efectivo de ellas o el control de su administración, a tal grado que puedan decidir el momento de distribución de ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpuesta persona, podrán cumplir con las disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley citada, hasta el momento en que la figura jurídica extranjera les entregue los ingresos, utilidades o dividendos en los términos de los títulos de la Ley del ISR que les correspondan.

Con la reforma fiscal 2014 ley del ISR (impuesto sobre la renta), Artículo 28, México dispuso que no serán deducibles:

- Pagos realizados a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como otras figuras jurídicas, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el



monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por el previsto en la sección XXXI de éste artículo.



- Los intereses que se deriven del monto de las deudas de los contribuyentes que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Los pagos que realice el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero.
- Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) *Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.*

b) *Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos: 1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley. 2. Regalías o asistencia técnica. También se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.*

c) *Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos*

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.



2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Con respecto a disposiciones anteriores a las reformas citadas que tienen influencia del Plan BEPS, se pueden mencionar las siguientes:

Precios de Transferencia

Su aplicación se encuentra contemplada en los artículos 179 al 184 de la LISR y contiene entre otros los siguientes aspectos:

- Obligados a la aplicación de PT.
- Métodos (Precio comparable, precio de reventa, costo adicionado, participación de utilidades, residual de partición de utilidades, márgenes transaccionales de utilidad de operación)

Regímenes fiscales preferentes

Su aplicación se encuentra contemplada en los artículos 176 a 178 de la LISR y contiene entre otros los siguientes aspectos:

- Los residentes en México o en el extranjero con EP en el país están obligados a pagar impuesto por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferenciales que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras, en las que participen directa o indirectamente.
- Se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferenciales, los que no estén gravados en el extranjero o lo estén con un ISR inferior al 75% del impuesto mexicano.

México ambiciona implementar la acción 12 del plan BEPS concerniente a las reglas de divulgación obligatoria para que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva a través del artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación. Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones, dentro de los



treinta (30) días siguientes a aquel en que se celebraron. Para tal fin las autoridades fiscales emitieron el formato 76 que solicita la siguiente información:



- Operaciones financieras establecidas en los artículos 20 y 21 de la LISR vigente.
- Operaciones de PT.
- Participación en el capital y residencia fiscal.
- Reorganización y reestructuras.
- Otras operaciones relevantes.

Así mismo EY TAX Flash (2017) señala que México en relación a las acciones del plan BEPS resolvió:

Poner bajo la cobertura del IML todos sus CDI.

Acción 2.

- Incluir en sus TTC norma que establece la aplicación de sus tratados a entidades parcial o totalmente transparentes.
- Acepta modificar la regla de desempate en los casos con entidades con doble residencia fiscal, de esta forma el desempate se dirimiría entre México y la autoridad competente del otro país mediante acuerdo mutuo.

Acción 6

©Incluir en la introducción de sus TTC declaración expresa que el propósito común de las partes al suscribir tratados tributarios es evitar la doble imposición sin crear oportunidades de no tributación o reducción de impuestos a través de la evasión o elusión.

©Elige la regla simplificada de limitación de beneficios junto a la regla de propósito principal para atacar los casos de abuso de tratados.



Acción 7

⊗Incluir medida para absorber dentro del concepto de EP los designados acuerdos de “comisionistas” y “estrategias análogas”.

⊗Incluir reforma a la lista de actividades excluidas la concepción de actividades permanentes dado que estas no demandan de EP cuando revisten un carácter auxiliar y preparatorio.

⊗Acoger la medida anti-fragmentación de actividades para involucrar dentro de la concepción de establecimiento permanente los casos en que el conjunto de actividades desarrolladas por una empresa no es individualmente consideradas auxiliares y preparatorias.

⊗Optar por la norma que imposibilita la fragmentación de contratos concernientes a proyectos de construcción con plazo menor a 12 meses entre entidades relacionadas.

Acción 14

⊗Aplicar las normas renovadas sobre procedimientos de acuerdo amistoso.

⊗Admitir las normas sobre arbitraje obligatorio propuestas en IML.2015.

Conclusiones

⊗La sub-capitalización (Acción 4) en Colombia es de aplicación generalizada y puede afectar las necesidades de endeudamiento financiero y crecimiento de los contribuyentes de ciertos sectores económicos.

⊗ Aunque el EP (Acción 7) ha sido involucrado en la normativa tributaria interna, se requiere establecer un tratamiento diferente en el evento de abordar la economía digital tal como lo establece el proyecto BEPS.

⊗El aporte de activos a sociedades nacionales no está gravado como enajenación (Acción 8) pero se requiere establecer los mecanismos para la fiscalización de los mismos una vez sean internacionalizados.





©La norma antiabuso (Acción 6) introducida en la Ley 1607 de 2012, le otorga a la DIAN nuevas facultades y herramientas de fiscalización prevaleciendo la realidad sobre la forma jurídica, permitiéndole el uso de facultades excepcionales que pueden resultar arbitrarias o discrecionales. Sin embargo, la Ley 1819 de 2016 presenta mayor claridad en cuanto a las causales de formas de abuso y suprime los requisitos que existían para que se invirtiera la carga.

©La implementación de las acciones BEPS en Colombia, debe estar en conexión directa con la política fiscal adoptada, teniendo en cuenta los recursos que conlleven a una sostenibilidad a largo plazo. Es importante atraer inversión extranjera, mejorando el recaudo de los tributos, importando tecnología, creando nuevos empleos y otras necesidades que afronta el país.

©La adopción de las acciones BEPS tienen un desafío frente al desarrollo económico y no deben constituir un freno ante la inversión extranjera.

©Se sugiere optimizar el plan de modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN para afrontar los nuevos controles y garantizar la eficiencia en el proceso de fiscalización. Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 se otorgaron instrumentos para que esta unidad especial fortalezca su gestión.

©La legislación mexicana describe y regulariza de forma clara la acción BEPS 3 (ECE), en tanto para el caso colombiano esta acción está enmarcada en disposiciones complejas que dificultan su aplicación en debida forma.

©Tanto México como Colombia en sus tratados internacionales contemplan el modelo OCDE y algunas de las Acciones BEPS.

©México presenta una normativa expresa y clara frente a regímenes preferenciales.

©México presenta un mayor grado de avance respecto a Colombia respecto al intercambio de información para fortalecer el recaudo.



Referencias

Bonilla L.(2017), *Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario*. Revista No. 76 Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT. ISSN 0122-0799. Bogotá D.C. Colombia.

Concamin innovación y crecimiento. *Reformas fiscales 2014*. <http://concamin.mx/wp-content/uploads/2015/09/marco-normativo-reforma-fiscal-2014.pdf>

Crowe Horwath (2015). *Estudio teórico y práctico reforma tributaria Ley 1739 del 2014*.

Fernández. G. A. (2015) *Medidas Nacionales para evitar la Erosión de la base tributaria ¿influencia de BEPS en Latinoamérica?* Memorias de las XXVIII jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT México 2015.

Legis Editores S.A. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Colombia.

Legis Editores S.A. (2012 a 2017) *Estatuto Tributario Nacional*. Colombia.

Ley de impuesto sobre la renta mexicano

OCDE/G20 (informes finales 2015). *Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios..* <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

Colín, R. (2017). *Qué son las BEPS y cómo se implementan en México*. <https://www.soyconta.mx/beps-implementan-en-mexico/>

OCDE. *La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20*. <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

OCDE. *BEPS 2015 Final Reports*. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> Reforma fiscal 2014 ley del ISR





Presidencia de la república (2012). *Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 (Reforma tributaria 2012)*.
<http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201739%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

Presidencia de la república (2014). *Ley 1739 de diciembre 23 de 2014 (Reforma tributaria 2014)*.
<http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201739%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

Presidencia de la república (2016). *Ley 1819 de diciembre 29 de 2016 (Reforma tributaria estructural)*.
<http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201739%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

Ruiz, R. A. (2015). *Medidas Nacionales para evitar la Erosión de la base tributaria ¿influencia de BEPS en Latinoamérica?* Memorias de las XXVIII jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT México 2015.

Zarama. F., Zarama. Camilo (2013). *Reforma Tributaria comentada. Ley 1607 de 2012*. Legis Editores S.A. Colombia.

Zarama.F. Zarama, C. (2017). *Reforma Tributaria comentada. Ley 1819 de 2016*. Editorial Legis Editores S.A. Colombia.

