

Avances BEPS 2.0

Economía digital

LIC. JUAN DE LA CRUZ HIGUERA ORNELAS, LL.M.

Asociado Senior de JCH Abogados

Integrante de la Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal
del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

info@jch-abogados.com

Síntesis

La segunda parte del Proyecto BEPS pretende lograr un consenso mundial en relación con dos pilares para enfrentar los desafíos que supone la economía digital, redistribuyendo la jurisdicción tributaria entre los países para otorgar mayor potestad tributaria a las jurisdicciones de mercado y estableciendo un nuevo impuesto mínimo a escala global.

Antecedentes

La Acción 1 del Proyecto para Combatir la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS), desarrollado desde 2013 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de los 20 (G20), permitió identificar los principales desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Sin embargo, no es posible delimitar con precisión la economía digital, puesto que la digitalización ha permeado toda la economía en el mundo. El Informe Final de la mencionada Acción 1, emitido en 2015, sugirió realizar un trabajo de seguimiento adicional para enfrentar los riesgos de erosión de la base y traslado de beneficios que la economía digital ha agravado.

Por lo anterior, desde 2018 y hasta la fecha, el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 (que actualmente agrupa a casi 140 jurisdicciones) ha elaborado y publicado diversos Informes, Declaraciones Políticas, Documentos de Consulta Pública, Programas de Trabajo y Propuestas que resultan de numerosas reuniones llevadas a cabo. Derivado de las reuniones plenarias, celebradas el 29 y 30 de enero de 2020, el Marco Inclusivo de la



OCDE/G20 publicó una Declaración que sintetiza los avances que se tienen hasta la fecha y el camino que queda por recorrer.

Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE/G20

El Marco Inclusivo de la OCDE/G20 esboza en su última Declaración las principales características de los dos pilares propuestos para transformar profundamente el sistema fiscal internacional. La OCDE insiste en que se necesita el acuerdo multilateral de los diversos países involucrados para lograr una solución consensuada para finales de 2020 y que cualquier medida unilateral implementada por alguna jurisdicción para gravar la economía digital deberá ser revocada.

En relación con el Pilar Uno, se ha consolidado un Enfoque Unificado (presentado inicialmente por el Secretariado de la OCDE) que propone una redistribución de la jurisdicción tributaria entre los países. Debe decirse que EE.UU., por medio de su secretario del Tesoro, sugirió recientemente que el Pilar Uno sea simplemente un *safe harbour* o regla opcional para las

empresas multinacionales, lo cual no ha sido bien recibido por el resto de los miembros del Marco Inclusivo, puesto que consideran que una regla *safe harbour* traería aparejada gran incertidumbre jurídica, mayor complejidad y no lograría el objetivo que se busca.

Por lo que hace al Pilar Dos, la OCDE reconoce que todavía queda mucho trabajo por hacer, a pesar de los avances logrados en los aspectos técnicos de la propuesta que busca el establecimiento de un impuesto mínimo a escala global.

Arquitectura del Enfoque Unificado del Pilar Uno

El Enfoque Unificado contenido en el Pilar Uno esencialmente busca expandir la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado, tomando en consideración los nuevos modelos de negocios que no requieren presencia física en los mercados. En este sentido, se pretende renovar las reglas de derecho fiscal internacional que definen qué países pueden gravar un ingreso (nexo o criterio de vinculación) y cuánto pueden gravar (atribución de beneficios o utilidades).

Para estos efectos, se entiende que la jurisdicción de mercado (o de los usuarios) es aquella en donde la empresa multinacional suministra bienes o servicios o, en el caso de empresas altamente digitalizadas, proporciona servicios a usuarios o solicita y recopila información o contribuciones de contenido de ellos.

El mencionado Enfoque Unificado parte de la premisa de que existen tres cantidades que pueden ser gravadas por las jurisdicciones de mercado, a saber:

- > **Cantidad A:** esta cantidad refleja la nueva potestad tributaria para las jurisdicciones de mercado y consiste en una parte de las utilidades residuales determinadas con base en los estados financieros consolidados que sean atribuidas a las jurisdicciones de mercado por medio de una fórmula aplicada al grupo multinacional o a cada línea de negocio, sin importar la presencia física existente. Esta cantidad evidencia la existencia de una participación continua y activa de la empresa en la economía de la jurisdicción de mercado. Las multinacionales que se verán afectadas por este nuevo gravamen serán aquellas que proporcionen servicios digitales automatizados o que suministren bienes o servicios directa o indirectamente a consumidores.
- > **Cantidad B:** consiste en una remuneración fija basada en el principio de plena competencia (*arm's length principle*, en inglés) por funciones estándar de distribución y marketing que ocurran en la jurisdicción de mercado.

Se determina con las reglas existentes en la actualidad, aunque su cálculo podrá simplificarse por medio del uso de porcentajes fijos.

- **Cantidad C:** incluye cualquier utilidad adicional cuando las funciones en una jurisdicción excedan la actividad estándar compensada por medio de la Cantidad B. Al igual que la Cantidad B, se fija con las reglas ya existentes.

La OCDE reconoce que puede haber una superposición de estas cantidades, por lo que es necesario el desarrollo de mecanismos efectivos y obligatorios para prevenir y resolver las controversias que puedan surgir. Asimismo, los miembros del Marco Inclusivo señalan que se encuentran pendientes por definir muchos detalles de la propuesta, incluyendo: alcance, umbrales, determinación de cantidades, excepciones, exclusiones, definiciones de conceptos, eliminación de doble o múltiple imposición, interacción entre reglas actuales y nuevas, implementación y administración, entre otros.

La OCDE también dio a conocer un diagrama o árbol de decisión que permitirá predecir si una empresa multinacional será afectada por el nuevo gravamen relacionado con la Cantidad A. Sin embargo, aún es difícil determinar el impacto en las empresas, pues quedan pendientes de definir múltiples detalles relevantes en el Enfoque Unificado.

Finalmente, el Marco Inclusivo propone que la implementación de todos estos cambios se haga por medio de una nueva convención multilateral que contenga todas las reglas internacionales necesarias para implementar el Enfoque Unificado.

Avances del Pilar Dos

El Pilar Dos (también conocido como la propuesta “GloBE” – *Global Anti-Base Erosion*) pretende que se establezca un nuevo impuesto mínimo a escala global (cuya tasa aún está indefinida), lo cual se lograría con un conjunto de reglas interrelacionadas que permitirán a los gobiernos de los diferentes países del mundo cobrar un impuesto sobre la renta en caso de que otros países que tengan el derecho primario para hacerlo, no lo hagan o cobren un impuesto muy bajo, evitando que las empresas multinacionales trasladen las utilidades a jurisdicciones en donde no se gravan o son gravadas a tasas muy bajas de impuestos.

En esta propuesta, la “regla de inclusión de renta” requeriría al accionista de una entidad considerar la parte proporcional del ingreso de la entidad que no haya sido gravado a una tasa o umbral mínimo, imponiéndole un gravamen complementario hasta llegar al mencionado umbral. Adicionalmente, la “regla

de inversión” permitiría que la regla de inclusión de renta también aplique para las sucursales exentas por virtud de un tratado tributario, reemplazando el método de exención por el método de acreditamiento.

Por su parte, la “regla de pagos infra gravados” rechazaría la deducción o permitiría realizar un ajuste por pagos realizados a partes relacionadas, en caso de que el pago no haya sido sujeto a una tasa mínima de gravamen. Finalmente, la “regla de sujeción a imposición” establecería una retención u otros impuestos en el país de la fuente de riqueza, negando los beneficios de los convenios tributarios si no existe una tasa mínima de gravamen.

Respecto del Pilar Dos, queda pendiente definir la manera en que se va a determinar la base imponible, la posibilidad de combinar ingresos sujetos a alta y baja imposición, las exclusiones y umbrales mínimos, las reglas de orden y coordinación, la compatibilidad con otras reglas internacionales, entre otros aspectos.

Conclusión

Como se observa, existen dos temas de fondo que se están analizando en esta segunda parte del Proyecto BEPS: la modificación de las reglas que establecen la jurisdicción para gravar un ingreso determinado y el establecimiento de un impuesto mínimo a escala mundial.

El primero de estos temas, en caso de concretarse de manera correcta, podría ser benéfico para las jurisdicciones de fuente de riqueza. Sin embargo, el segundo tema resulta cuestionable en relación con la soberanía de los países para auto determinar la tasa de sus impuestos (o la ausencia de estos).

En un análisis económico preliminar, la OCDE estima que estas modificaciones al marco fiscal internacional redundarán en beneficios de hasta 4% de los ingresos por impuestos sobre la renta corporativos globales o 100 mil millones de dólares anuales. Sin embargo, esos cálculos se consideran demasiado optimistas. Existen algunos críticos que estiman que los cambios propuestos solo implicarán un aumento de costos administrativos para los contribuyentes y para las administraciones tributarias, sin representar grandes beneficios para nadie, ni siquiera para las jurisdicciones de mercado.

De cualquier manera, el 2020 será un año que sin duda sacudirá el orden fiscal mundial. La prisa que tiene la OCDE para presentar una solución final a un problema fiscal es evidente, lo que demuestra que el problema está dejando de ser de tipo tributario para convertirse en una cuestión meramente política, situación que seguramente tendrá consecuencias negativas en los aspectos técnicos de la propuesta. ☞