

EL PLAN DE ACCIÓN BEPS DE LA OCDE: PASADO, PRESENTE Y  
FUTURO

ACTION PLAN BEPS OF OCDE: PAST, PRESENT AND FUTURE

*Actualidad Jurídica Iberoamericana, núm. 2, febrero 2015, pp. 689-706.*

---

Fecha entrega: 25/09/2014  
Fecha aceptación: 29/09/2014

JOSÉ CARLOS PEDROSA LÓPEZ  
Doctorando en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia  
J.Carlos.Pedrosa@uv.es

**RESUMEN:** Este trabajo ofrece una visión general del denominado Plan de Acción BEPS de la OCDE. El estudio se divide en tres grandes bloques. En primer lugar se explica el origen del proyecto haciendo referencia a informes previos de Organizaciones Internacionales e Instituciones Europeas. En segundo lugar, explica su situación actual y los siete informes de las acciones publicados. En tercer lugar, se exponen los próximos pasos del Plan de Acción BEPS antes de que finalice en diciembre 2015. Finalmente el autor pone de manifiesto una serie de conclusiones.

**PALABRAS CLAVE:** BEPS, planificación fiscal internacional, erosión bases imponibles, deslocalización beneficios, evasión fiscal, Administración tributaria.

**ABSTRACT:** This paper provides an overview of the called Action Plan BEPS, which is being drafted by OECD. The study is divided into three sections. First, it explains the background of the project, it refers to previous reports published by International Organizations and European Institutions. Second, the paper explains the current situation and the seven actions which are already published. Third, it exposes what are the next steps of the Action Plan before the end of BEPS in December 2015. Finally, the author reveals some conclusions.

**KEY WORDS:** BEPS, International tax planning, base erosion, profit shifting, Tax evasion, Tax administration.

1. El denominado Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (en lo sucesivo BEPS) es el último y posiblemente uno de los proyectos con mayor relevancia que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo OCDE) ha llevado a cabo desde su creación en 1960.

El proyecto surgió ante la necesidad de acabar o, al menos disminuir considerablemente, las planificaciones fiscales agresivas. Es decir aquellas operaciones realizadas como norma general por entidades transnacionales que tratan de aprovechar las lagunas jurídicas y fiscales derivadas de las divergencias y fricciones de los ordenamientos jurídicos de cada Estado, a fin de reducir considerablemente su carga impositiva. Incluso en ocasiones hasta alcanzan situaciones de doble no imposición.

El proyecto BEPS está compuesto por un total de 15 acciones que están absolutamente delimitadas y definidas. Al margen de los objetivos específicos y propios de cada acción, desde la perspectiva general, todas ellas tanto de manera independiente como conjunta tienen por finalidad prevenir la erosión de las bases imponibles y evitar deslocalización de los beneficios hacia territorios de baja o nula tributación.

Este estudio quiere reflejar el pasado, presente y futuro del proyecto BEPS de la OCDE. Un trabajo compuesto por las siguientes tres etapas.

La primera parte, analiza los orígenes y antecedentes de BEPS a través de sus informes previos.

La segunda parte, refleja la situación en la que actualmente se encuentra el proyecto. El autor delimita el contexto y ámbito del Plan de Acción BEPS, de este modo, explica qué es y en qué consiste cada una de sus acciones. Asimismo, ofrece una visión más detallada de las acciones que ya han sido objeto de examen y sobre las que se ha elaborado un informe final.

Por último, observando el futuro del proyecto BEPS se exponen las acciones que van a desarrollarse a lo largo del 2015. Se hace referencia a cada una de ellas y, en especial, a su cabida en el instrumento multilateral propuesto en la acción 15 como punto final de confluencia.

2. Primera etapa: El pasado. Para explicar los antecedentes del proyecto BEPS hay que remontarse a varios de sus informes publicados en el pasado.

Aunque no es el punto de partida del proyecto BEPS, el informe de 1999 denominado “The application of the OECD Model tax Convention to Partnerships” sí que es un punto de inflexión en este contexto, puesto que es el

primero que pone de manifiesto no sólo la necesidad de prevenir la doble imposición sino también el hecho de eliminar la doble no imposición.

De una manera más directa y cercana en el tiempo, nos referimos a los informes publicados desde el año 2008 en adelante. El inicio de la crisis económica y financiera mundial enfatizó la urgencia de lidiar con las planificaciones fiscales internacionales que a través de diseñadas y complejas operaciones transnacionales que erosionaban las bases imponibles y trasladaban sus ingresos y beneficios a jurisdicciones de mínima o nula tributación.

En 2008 la OCDE constituyó el llamado “Aggressive Tax Planning Steering Group”. Desde sus inicios han elaborado un gran número de informes que en cierto modo ya trataban temas que posteriormente han sido tenidos en cuenta en el proyecto BEPS. Abordaban temas desde distintos puntos de vista en relación a las planificaciones fiscales agresivas de los contribuyentes y sus intenciones de reducir las cargas impositivas erosionando las bases imponibles, la deslocalización de los beneficios, la correspondiente reducción de los ingresos por parte de las Administraciones tributarias, pérdidas de los Estados, etc...

Entre los informes más destacados en ese periodo de tiempo se encuentran: “Study into the tax role intermediaries” (2008), “Building transparent tax compliance by Banks” (2009), “Engaging with high net worth individual son tax compliance” (2009), “Addressing tax risk bank losses” (2010).

Por supuesto, el Grupo G20 desde su primera cumbre en Washington en 2008, ha apoyado las iniciativas de la OCDE y sobre todo su Plan de Acción BEPS. Aunque el verdadero punto de inflexión en relación a la planificación fiscal agresiva comenzó en 2011 con el informe “Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure”. Tal y como indicamos el concepto de planificación agresiva ya se conocía, pero a partir de aquí parece que se comienza a pensar en mecanismos, instrumentos, etc... para acabar con la misma. Siendo en este caso la transparencia fiscal entre los Estados y el intercambio de información los elementos más relevantes.

Del mismo modo el Grupo G20 en el año 2011 en la Cumbre de Cannes puso de manifiesto que el intercambio de información fiscal de manera comprensiva y conjunta era necesario.

En 2012, se publicó el informe informe “hybrid mismatch arrangements. Tax Policy and Compliance issues”. Este parece ser el precedente de la actual acción 2 del Plan de Acción BEPS. En él se describen ciertas operaciones que amparadas generalmente en instrumentos y entidades híbridas causan ciertos desajustes o asimetrías en el resultado fiscal de dos o más jurisdicciones.

En este informe ya se comenzaba a hablar de este tipo de operaciones y de la necesidad de tomar medidas multilaterales y mejorar el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

En este periodo también la Unión Europea principalmente por medio de su Consejo Europeo participó activamente en la publicación de recomendaciones y comunicaciones dirigidas a los Estados miembros con objetivos similares. Luchar contra la evasión y elusión fiscal, eliminar las planificaciones fiscales agresivas y mejorar el intercambio de información entre los Estados miembros eran alguno de sus objetivos. Entre sus documentos más relevantes se distinguen: “Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva” (2012) y “El plan de acción para fortalecer el fraude fiscal y la evasión fiscal” (2012).

Posteriormente, la OCDE introdujo en 2013 de manera definitiva el actual Plan de Acción BEPS por medio del informe “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”.

3. La globalización y la internacionalización económica no son un fenómeno nuevo, pero sí que es cierto que cada vez con más fuerza está sustituyendo a los modelos tradicionales de las economías domésticas. La existencia cada vez más habitual de factores como el comercio electrónico, la venta de productos y servicios on-line, la economía digital, la centralización de las funciones en determinados territorios y muchos otros factores han permitido al creciente número de entidades multinacionales desarrollar planificaciones cada vez más sofisticadas que consiguen alcanzar posiciones fiscales más favorables.

A este fenómeno hay que añadir las fricciones o lagunas derivadas de la interacción de las normas entre diversas jurisdicciones, las cuales son aprovechadas sobre todo por las entidades multinacionales que amparadas en ciertos tipos de operaciones transnacionales logran disminuir la carga impositiva y los tipos de gravamen hasta alcanzar una tributación mínima o incluso una doble no imposición.

Ante este escenario, la OCDE junto con el grupo G20 consideraron la necesidad de dar soluciones basadas en medidas de carácter multilateral, en la unificación de las políticas internacionales de los Estados, en la cooperación entre las Administraciones tributarias y en una actuación de manera coordinada y armonizada.

Por consiguiente, el proyecto BEPS protagonizado por los factores anteriores y otros como el libre movimiento de capitales y trabajo, el intercambio de las unidades o fábricas productivas de jurisdicciones high tax a low tax, la tecnología, la eliminación de barreras, el aumento de acuerdos internacionales y otros muchos también han sido factores relevantes, surge del deseo de proteger las bases imponibles ofreciendo a su vez certidumbre y predicción al contribuyente, teniendo

como máxima la eliminación de la doble imposición y previniendo a su vez de la doble imposición.

Desde la perspectiva de los Gobiernos, Administraciones tributarias y Organizaciones e Instituciones se entiende que estrategias fiscales de esta índole de son completamente perjudiciales y es necesario eliminarlas.

a) Perjudiciales para los Estados y los gobiernos porque consiguen recaudar menos ingresos puesto que en muchas ocasiones las entidades multinacionales sí que recaudan los ingresos en ese país pero consiguen deslocalizar los beneficios arrastrándolos hacia otros países con tipos de tributación menores.

b) Perjudiciales para los individuos que en ocasiones tienen que soportar cargas fiscales extraordinarias por los impuestos que las multinacionales no pagan, o tal vez no aguantan cargas fiscales extras pero a cambio los gobiernos se ven obligados a disminuir los gastos públicos ofreciendo menos servicios a la población.

c) Perjudiciales para entidades. Por un lado para las entidades residentes que no consiguen competir contra otras empresas que consiguen costes mucho más baratos a costa de ahorrarse impuestos y por lo tanto son capaces de ofrecer precios menores. Y por otro lado, riesgo para las entidades transnacionales que en ocasiones se localizan en Estados con desequilibrio social, administrativo y político, factores que les pueden situar en un ambiente de incertidumbre económico.

4. Segunda etapa: presente. El proyecto BEPS se puede concebir como el producto de un acuerdo alcanzado entre los países de la OCDE y los países participantes no OCDE, sobre lo que deben hacer y lo que se ha establecido que deben hacer.

Apoyado por el Grupo G20 es un proyecto compuesto por 15 acciones cuyo principal objetivo es evitar que las entidades, en especial las entidades multinacionales consigan reducir su tributación considerablemente por medio de sus planificaciones fiscales o que directamente alcancen situaciones de doble no imposición amparándose principalmente en aprovechamiento de las lagunas fiscales, contradicciones normativas, divergencias entre ordenamientos jurídicos para obtener beneficios fiscales que de otro modo no alcanzarían.

De este modo, BEPS quiere acabar con las estrategias fiscales que a menudo consiguen separar la distribución de los beneficios imponibles de las jurisdicciones donde estos han surgido. Trata de asegurar los ingresos pertenecientes a los Estados por medio de la alineación de la tributación con las actividades económicas y la creación de valor.

Como resultado BEPS confía en el establecimiento estándares internacionales o medidas multilaterales adoptadas por las jurisdicciones internas por medio de la

proposición de recomendaciones que aseguren la coherencia, la sustancia y la transparencia de la tributación de las correspondientes operaciones o rentas, eliminando las posibilidades de la doble no imposición y previniendo la doble imposición.

Pretende también reducir la competencia ilegal, la distorsión de las inversiones y elevar la confianza general en el sistema impositivo.

Metodológicamente, las 15 acciones del proyecto BEPS se pueden agrupar en tres grandes bloques:

Coherencia: desajustes de operaciones híbridas (2), normas de transparencia fiscal internacional (3), deducibilidad de intereses (4) y competencia fiscal perniciosa (5).

Sustancia: prevención de abuso de los convenios (6), elusión del estatus de establecimiento permanente (7), aspectos de los precios de transferencia sobre los intangibles, capital y riesgo, riesgo de otras transacciones (8, 9 y 10).

Transparencia: métodos y análisis de datos (11), disclosure rules (12), documentación de precios de transferencia (13) y mecanismos de resolución de conflictos (14).

Por otro lado se encontraría la economía digital (1) y el instrumento multilateral (15) como pilares esenciales en el desarrollo de las acciones.

Cada una de sus 15 acciones tiene establecido una fecha límite para elaborar su informe final en el que se delimita su campo de actuación así como sus objetivos y propuestas. Además antes de redactar el informe final publican un borrador para que la audiencia interesada haga los comentarios y observaciones que consideren.

Se basa en un proceso eficiente y se espera que los resultados tengan un gran impacto en las economías domésticas, estando a la vez en consonancia con las políticas fiscales y expectativas de los Estados.

El proyecto también tiene en consideración las economías que no pertenecen a la OCDE y a las economías en desarrollo.

Aunque cada una de las acciones tenga sus propios propósitos, objetivos, fecha límite y hasta metodología diferente, muchas de ellas se han de observar desde una perspectiva global o común.

Finalmente, el punto de unión de casi todas ellas es la acción 15, se refiere a un convenio multilateral bajo el cual trata de proponer una serie de recomendaciones a los Estados miembros de la OCDE y no miembros a fin de que implementen

medidas colectivas y multilaterales con el objetivo de alcanzar cierta armonización y coordinación entre los sistemas tributarios y evitar medidas unilaterales.

5. Hoy en día este proyecto se encuentra en el ecuador de su desarrollo y aunque muchas de las jurisdicciones ya han comenzado a tomar medidas normativas siguiendo las recomendaciones que propone, todavía se desconoce su verdadera repercusión.

BEPS Project, como se conoce en la terminología inglesa, tiene un calendario muy poco flexible en lo que a sus plazos se refiere. Aunque no por ello está dejando de cumplir con el programa propuesto.

Así lo demostró el pasado septiembre cuando presentó los informes finales de siete de las quince acciones que lo componen. Siguiendo la terminología empleada por el proyecto, estos siete deliverables son: acción 1 “Addressing the tax challenges of the digital economy”, acción 2 “Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements”, acción 5 “Counteracting harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance”, acción 6 “preventing the granting of the treaty benefits in inappropriate circumstances”, acción 8 “Guidance of transfer pricing aspects of intangibles”, acción 13 “Guidance of transfer pricing documentation and country-by-country reporting”, acción 15 “Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties”.

A continuación comentamos a grandes rasgos cada una de ellas y nos reservamos el siguiente apartado para diferenciar las que aún están en proceso de estudio y desarrollo, las cuales verán la luz en septiembre y diciembre del 2015.

Aunque cada uno de estos documentos sea considerado el resultado final y consenso alcanzado por el Comité de Asuntos Fiscales en cada una de estas acciones, no significa que no sean objeto de continuas discusiones para seguir mejorando la implementación de sus recomendaciones y medidas propuestas. Además, alguna de estas acciones presentadas será complementada con el resto de las acciones que todavía se encuentran en fase de debate.

a) Acción 1: Addressing the tax challenges of the digital economy.

Esta acción trata de lidiar y afrontar los nuevos retos y constantes novedades presentados por la economía digital. Este término hace referencia a la transformación de un proceso caracterizado por la información y la comunicación tecnológica como elementos que han permitido mejorar la eficiencia y rapidez en la compra-venta en el mercado, abaratar costes entre proveedor-cliente, perfeccionar el modelo de negocio y fortalecer la innovación como base de muchos sectores.

No obstante, desde la perspectiva fiscal esta mayor presencia digital de las empresas lleva consigo múltiples riesgos para las economías domésticas. Las protagonistas son entidades multinacionales sobre todo, pero también y cada vez más, la pequeña y mediana empresa que tratan de diseñar estrategias fiscales amparadas en la implementación de estos modelo de negocios para reducir sus bases imponibles en las jurisdicciones donde tiene lugar su cadena de suministros.

De este modo, tratan principalmente de eludir el pago de impuestos por medio de la centralización de las infraestructuras en territorios de baja o nula tributación combinándolo con la habilidad de realizar la actividad con los mínimos recursos físicos y personales posibles, generando así potenciales oportunidades de elusión fiscal.

Por consiguiente, la acción uno está encaminada a eliminar ciertas índoles de estructuras artificiales cuyo principal finalidad se centra en deslocalizar los beneficios hacía territorios con un nivel de tributación más favorable, de manera que se consiga un cierto nivel de tributación en las diversas jurisdicciones donde se han llevado a cabo las actividades o bien donde se ha creado un cierto valor.

b) Acción 2: Hybrid mismatch arrangement.

La Acción 2 surge para neutralizar los efectos provocados principalmente por las entidades híbridas y los instrumentos híbridos.

La acción se divide en dos grandes bloques. A nivel interno, recomienda a los ordenamientos jurídicos de los Estados la incorporación de las denominadas Linking Rules.

Las linking rule pretenden alinear el tratamiento fiscal que un instrumento o entidad tiene en una jurisdicción con el resultado fiscal que obtiene en la otra jurisdicción. Es decir, alinean el resultado fiscal que tiene lugar en la jurisdicción del pagador o Estado de la fuente, como norma general, con el resultado que tiene lugar en el receptor y beneficiario o Estado de residencia.

En su norma general la primary rule principalmente hace referencia a que el Estado de la fuente debe denegar las deducciones cuando en el Estado de residencia no se hayan sometido a gravamen o no se hayan incluido en su base imponible.

Mientras que la defensive rule trata de ordenar al Estado de Residencia que someta a tributación o incluya en su base imponible aquellas cuantías que han sido deducidas previamente en el Estado de la fuente. Parece que esta defensive rule actúa bajo el hipotético supuesto de que el Estado de residencia no haya aplicado la primary.

Por otro lado, a nivel de convenio, entre otras medidas el informe para entiende que para evitar desajustes que pueden ser provocados por las entidades con doble

residencia fiscal, el informe considera que habría que modificar el artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE para lidiar con las entidades con doble residencia fiscal.

c) Acción 5: Countering harmful tax practices more effectively taking into account transparency and substance.

La competencia fiscal perniciosa y la planificación fiscal amparada en paraísos fiscales y en regímenes preferenciales no es una novedad en el ámbito de la fiscalidad internacional. Esta acción del proyecto BEPS en buena medida continúa con parte del trabajo que ya se abarcó en 1998 en el informe de la OCDE “Harmful tax competition: An emerging global issue”.

Este informe ya desarrollaba medidas contra prácticas realizadas sobre todo por entidades multinacionales que dañaban las Administraciones tributarias de los Estados deslocalizar los beneficios hacia paraísos fiscales o territorios de baja o nula tributación.

El proyecto BEPS en este ámbito tiene como prioridad mejorar la transparencia entre los Estados incluyendo normas sobre el intercambio de información en relación a los regímenes preferenciales y definir la actividad económica sustancial mínima y necesaria en el ámbito del régimen de los intangibles.

Se basa en un enfoque holístico que en primer lugar, trata de valorar los regímenes preferenciales de los Estados miembros de la OCDE. En segundo lugar, involucra en el proyecto a países que no son miembros de la OCDE y, por último, considera y se replantea posibles cambios en el marco normativo y regulatorio existente.

El trabajo no trata de alcanzar la armonización fiscal entre los Estados en materia impositiva ni tampoco trata de determinar cuál sería un nivel mínimo de tributación adecuada, pero sí que se centra en reducir la distorsión de la tributación en los territorios donde las actividades se desarrollan y crean valor.

Asimismo, reconoce la efectiva potestad y soberanía fiscal de los Estados en materia impositiva pero también pone de manifiesto la necesidad de actuar de manera conjunta y coordinada para dificultar la realización de este tipo de prácticas perniciosas.

d) Acción 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances.

Esta acción se centra principalmente en la identificación y eliminación de los abusos del convenio y sobre todo en el treaty shopping, es decir en la denegación de los beneficios del convenio a aquellas personas residentes en un tercer Estado que por medio de la constitución de una entidad u otros medios en uno de los Estados contratantes del convenio pretenden obtener las ventajas fiscales como si fuera una persona residente.

Se divide en tres grandes secciones:

-Desarrollar cláusulas convenidas y recomendaciones en relación al diseño de normas domésticas que prevengan la denegación de los beneficios del convenio en situaciones inapropiadas.

-Destacar que los convenios no deben de ser usados para alcanzar situaciones de doble no imposición.

-Identificar las políticas fiscales en las que los Estados deben basarse antes de firmar un convenio con otro Estado.

El apartado primero por un lado trata de resolver situaciones en las que la persona trata de “rodear” las limitaciones contenidas en el convenio y, por el otro se centra en eliminar aquellas situaciones protagonizadas por el abuso de las cláusulas de Derecho interno para obtener beneficios del convenio.

Ante aquellas situaciones de treaty shopping u otras situaciones donde la persona trata de “rodear” o evitar la aplicación de limitaciones en el convenio se destacan tres grandes grupos.

En segundo lugar, el informe hace referencia al concepto principal purpose test en relación a la posibilidad de denegar los beneficios fiscales convenidos cuando este sea principal propósito de la operación a menos que se pueda demostrar que está en consonancia con el objeto y propósito.

En tercer lugar el informe, por un lado, abarca la proposición de la nueva norma tie-breaker ante falta de acuerdo entre las autoridades fiscales competentes sobre la residencia fiscal de una entidad y, por el otro lado, propone revisar la norma respecto los establecimientos permanentes en terceros Estados.

Por último, independientemente de los cambios y propuestas anteriores ofrece la posibilidad al público interesado de manifestar alguna aclaración o comentario adicional respecto a la interacción entre los convenios fiscales y las normas anti-abuso domésticas.

e) Acción 8: Guidance on transfer pricing aspects of intangible y acción 13: Re-examine transfer pricing documentation.

Ambas acciones junto con las acciones 9 y 10 se enmarcan dentro del ámbito de los precios de transferencia.

La primera de ellas pretende desarrollar normas para prevenir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios a través de las operaciones intra-grupo en referencia a elementos intangibles.

Para ello la acción considera pertinente adoptar una definición amplia y concisa sobre los elementos intangibles, entre las que se abarcan el concepto de: saber hacer (know-how), lugar de trabajo (workforce in place), etc...

También intenta asegurar que los beneficios asociados a las transferencias y el uso de los intangibles, así como las remuneraciones personales del trabajo realizado están adecuadamente distribuidas en consonancia con la creación de valor y el riesgo asumido.

Desarrolla normas sobre los precios de transferencia o medidas específicas para supuestos en los que ofrecer una valoración concisa y real es compleja.

Por último, también aprovecha para realizar comentarios sobre la actualización de las directrices y normas sobre el reparto ajustado de costes entre las entidades vinculadas correspondientes.

La acción 13 reconoce la necesidad de mejorar la transparencia entre las Administraciones tributarias de los correspondientes países a fin de proporcionar una información adecuada en la que se examine y se valore el riesgo en relación a los precios de transferencia.

Propone la revisión de los estándares en materia de documentación sobre los precios de transferencia por las operaciones entre entidades vinculadas, así como un mismo modelo para que las Administraciones tributarias declaren los ingresos de las entidades, ganancias e impuestos pagados en cada jurisdicción y la magnitud de las actividades económicas realizadas en el mismo.

Las directrices sobre precios de transferencia obligan a las entidades transnacionales a facilitar en un “master file” a las Administraciones fiscales, información desde una perspectiva global y conjunta las operaciones transnacionales sobre el análisis del grado de actividades económicas desarrolladas en cada país, riesgo asumido, beneficio obtenido e impuestos pagados.

6. Tercera etapa: futuro. Está previsto que en diciembre del siguiente año el proyecto BEPS haya finalizado. Teóricamente en el mes de septiembre, al igual que este año, se tienen que publicar los informes finales sobre el resto de acciones no comentadas anteriormente.

Por lo tanto, hay que tener en cuenta que aún no hay mucha documentación sobre las mismas, nada mucho más lejos de los denominados public discussion draft en alguna de aquellas, ni siquiera en todas.

Haciendo referencia a las acciones que serán estudiadas y desarrolladas en el año 2015 explicamos brevemente en qué consiste cada una, cuál es su campo de actuación así como sus principales objetivos y recomendaciones propuestas para conseguirlos.

a) Acción 3: Strengthen CFC Rules.

Normas de transparencia fiscal internacional o como se denominan por su término en inglés “controlled foreign companies legislation” (en lo sucesivo CFC Rules) ocupan la acción tercera en el proyecto. Por el momento aún no se ha publicado el borrador que explique con mayor consistencia y precisión sus objetivos y propuestas.

Las escasas referencias nos remiten al informe Action Plan on BEPS de julio 2013. En el mismo se pone de manifiesto la necesidad de reforzar las CFC Rules y su carácter de coordinación con otras acciones, en especial con las medidas dirigidas a eliminar las operaciones híbridas que se amparan en desajustes o asimetrías entre Estados (acción 2) y con las medidas encaminadas a evitar la excesiva deducibilidad de los intereses (acción 4).

No obstante, las normas sobre transparencia fiscal internacional no es un concepto nuevo. Desde que el ordenamiento jurídico de los EEUU las instauró en 1962 muchos han sido los Estados que las han incorporado, eso sí con unos matices u otros.

b) Acción 4: Limit base erosion via interest payments and other financial payments.

La limitación de la deducibilidad de los intereses es otra de las grandes propuestas del plan de acción. La acción 4 tiene por objeto diseñar una serie de recomendaciones y normas para prevenir la erosión de las bases imponibles a través de la generación excesiva de intereses a modo de gasto.

Considera necesario que de un modo u otro se proponga diferentes tipos de limitaciones a las operaciones entre partes, sobre todo si son vinculadas, en las que de una a otra se prestan cuantías económicas o de otra índole que generan pagos de intereses y que pueden derivar finalmente en situaciones de doble no imposición tanto en inversiones en el Estado como inversiones en el extranjero.

El 18 de diciembre de 2014, se publicó el public discussion draft correspondiente. Trata de regular y eliminar el uso abusivo de operaciones centradas en la generación de deuda entre partes vinculadas, la intención de las entidades de deducirse cuantías

excesivas a modo de intereses así como el uso de otros pagos económicos asimilables a los intereses.

Considera esencial proponer una serie de recomendaciones y normas que minimicen la distorsión en la competencia y la inversión, evitando la doble imposición y reduciendo los costes administrativos, así como asegurando la estabilidad económica y proporcionando certeza en los resultados buscados.

Se centra en diferentes enfoques que abarcan normas que limitan el nivel de intereses deducibles en una entidad. Para ello propone dos métodos diferentes, “group-wide test” y “fixed ratio test”.

Entre ellas se destacan, normas que permitan el grado de deducibilidad en comparación de su posición con el grupo, normas anti-elusión que denieguen la deducción de intereses en determinadas operaciones. Así como, retenciones en los pagos de los intereses en el Estado de la fuente y comparativas de deducibilidad en base al arm’s length test como si fuesen entidades independientes.

c) Acción 7: Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status.

Esta acción que se encuentra en ciertos aspectos íntimamente interconectada con la primera de todas. La OCDE publicó el 31 de octubre de 2014 su public discussion draft. Este propone cambios específicos en el Modelo de Convenio de la OCDE (en lo sucesivo MC OCDE) y la aportación de comentarios para clarificar la atribución correspondiente de beneficios.

Principalmente, el borrador propone diversos cambios en determinados aspectos en la definición del establecimiento permanente del artículo 5 del MC OCDE a fin de evitar aquellas operaciones que tratan de eludir la existencia en una jurisdicción de esta figura.

Se distingue dos grandes bloques:

Por un lado, hace referencia aquellas operaciones que se intentan amparar en la figura del comisionario o estrategias similares, bajo las cuales un determinada entidad quiere actuar en un territorio tributando exclusivamente la cuantía proporcional a la comisión obtenida por tal representante y no por la cuantía total de venta de bienes y servicios. Por lo que las medidas entran a valorar la figura del comisionario, en relación a su conducta, riesgos, acciones que desarrolla y capacidad para trabajar en su nombre pero a cuenta de la entidad extranjera.

Por otro lado, expone medidas específicas para asegurarse que existirá un establecimiento permanente donde la actividad ejercida por medio de un intermediario diferente de una agente independiente es el resultado de una serie de contratos con la entidad extranjera.

d) Acción 9: Guidance on transfer pricing aspects of risk and capital y Acción 10: Guidance of transfer pricing aspects of high- risk transactions.

El 1 de diciembre se publicó el public discussion draft de ambas acciones que junto a la acción 8 anteriormente comentada, forman parte del grupo “assure that transfer pricing outcomes are in line with value creations”.

Este bloque de acciones, en suma del informe de la acción 8, propone una serie de recomendaciones y normas a implementar por los Estados a fin de prevenir la erosión de las bases imponibles. Para ello entre sus propuestas se destacan las siguientes: (i) normas que eviten la transferencia del riesgo o la excesiva distribución del capital entre las entidades vinculadas del grupo, (ii) reglas que impidan la realización de aquellas operaciones que no se hubiesen llevado a cabo, o que raramente se hubiesen realizado si no existiese un objetivo de conseguir ciertos beneficios fiscales o una disminución de la tributación en las diversas jurisdicciones (iii) normas que relacionen la tributación con la jurisdicción en las que las actividades se llevan a cabo y en las que se crea valor, (iv) normas que eviten la posibilidad de atribuir excesivos gastos de gestión y administración a la sede central, (v) la aclaración de las metodologías aplicables sobre precios de transferencia, en concreto sobre el denominado “profit split”.

El borrador público por un lado, se remite al principio de entidades independientes para analizar lo que se sería el precio de mercado de las operaciones realizadas y la adecuada distribución del riesgo asumido por cada entidad vinculada.

Por otro lado, manifiesta la necesidad de tener en cuenta la interacción de estas acciones con el contenido propuesto por otras, en concreto con la acción 3 y acción 4.

e) Acción 11: Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it.

El Plan de Acción dedica esta acción a la idea de evaluar las fuentes de datos existentes sobre el impacto del proyecto BEPS y proponiendo nuevas metodologías e instrumentos a los que recurrir en caso de que alguna de las recomendaciones sean de difícil implantación, tanto a nivel macro como micro.

Una de los principios del proyecto de la OCDE se ampara en el intercambio de información y la transparencia fiscal entre las Administraciones de los Estados con el objetivo de conocer las actividades realizadas por las entidades en cada territorio, el riesgo asumido, beneficios obtenidos y sobre todo para conocer y poder intercambiar información con otras Administraciones tributarias sobre los impuestos pagados en cada jurisdicción.

Ello debe incluir técnicas basadas en el resultado, medidas sobre la distribución de ingresos en las diferentes jurisdicciones en relación a la creación de valor de las

actividades económicas desarrolladas y otros mecanismos que sean capaces de facilitar los objetivos planteados.

Del mismo modo también es importante identificar cuáles son la información, datos, documentación, etc... que los contribuyentes deben facilitar a las Administraciones tributarias pertinentes, así como los métodos que deben ser utilizados para analizar esos datos y evaluar desde una perspectiva económica el impacto y acciones del proyecto BEPS.

f) Acción 12: Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements.

La falta de información de las autoridades fiscales y el diseño de estrategias fiscales agresivas por parte de los contribuyentes representan enormes costes administrativos y pérdidas recaudatorias para los Estados.

Ante este escenario, esta acción del proyecto BEPS se centra en desarrollar un conjunto de recomendaciones en relación al diseño de normas vinculantes que restrinjan las técnicas abusivas o agresivas.

Cada vez son más los Estados que imponen nuevos mecanismos para luchar contra el desconocimiento de tales estrategias fiscales, aunque las propuestas no tienen por qué ser similares en todas las jurisdicciones sino que en cierta medida dependerá de las necesidades y riesgos específicos.

Uno de los objetivos fundamentales de esta acción se relaciona con la idea de ofrecer una definición considerablemente amplia sobre el término de “beneficio fiscal” a fin de poder abarcar muchas de las operaciones de estas planificaciones fiscales. Para ello también se pretende reforzar los diferentes modelos de intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

g) Acción 14: Make dispute resolution mechanisms more effective.

La OCDE se ampara en el artículo 25 del MCOCDE para alcanzar acuerdos entre los Estados correspondientes a fin de evitar posibles dispuestas o discordancias entre ellos y confía en la mejora y proposición de nuevos mecanismos en la resolución de conflictos por medio del arbitraje.

El 18 de diciembre de 2014 junto a otros se publicó el public discussion draft de esta acción que claramente expresa la intención de superar obstáculos entre Estados a través de procedimientos amistosos de resolución de conflictos. En concreto en relación al procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el artículo 25 del MCOCDE.

No obstante, tal y como pone de manifiesto el borrador público, no se trata de procedimientos de carácter exclusivo para las Administraciones tributarias de los Estados sino que también se quiere involucrar en ellos a los mismos contribuyentes.

La acción 14 ofrece recomendaciones y diseña normas para que el acceso al procedimiento de acuerdo mutuo no sea problema alguno, pretende acabar con problemas de antaño como la limitación del acuerdo alcanzado es sólo para las dos partes firmantes. Por consiguiente, entiende que los procedimientos han de ser de carácter multilateral abarcando todas las situaciones similares.

#### h) Acción 15: Develop a multilateral instrument.

El instrumento multilateral es el punto de confluencia de la gran mayoría de las acciones que componen el Proyecto BEPS, aunque un primer deliverable sobre el mismo haya sido publicado en septiembre de 2014 no está aún completado, sino más bien se trata de una primera exposición sobre el enfoque y contenido abordado por el mismo.

Realmente el convenio multilateral detallado tendrá lugar a finales del 2015, cuando se haya redactado el informe final de cada una de las acciones del Plan de Acción. De este modo, se observará como encajan unas con otras en un mismo instrumento que pretende ser un punto de inflexión sin precedente alguno en el ámbito de las normas de los ordenamientos jurídicos de los Estados.

Este primer informe demuestra que la creación de un instrumento multilateral es factible y deseada por los Estados, así como la adaptación de los convenios bilaterales a las recomendaciones y cláusulas que se pongan de manifiesto en el mismo.

La OCDE considera que este es el mecanismo más eficaz para la adopción de un modo conjunto medidas similares por los Estados que permitan lidiar coordinadamente con las operaciones que erosionan las bases imponibles y deslocalizan los beneficios. Entiende que la inmensa red de convenios bilaterales es substancialmente compleja porque cada Convenio es un instrumento legalmente distinto que vincula exclusivamente a un solo Estado.

7. A modo de conclusiones el autor quiere dejar constancia alguna de las opiniones suscitadas a consecuencia del estudio del proyecto BEPS.

Es consciente de la importancia y del grado de relevancia de este proyecto en un momento donde la crisis financiera y económica, de un modo u otro, sigue presente en muchas de las economías domésticas tanto de países OCDE como países no pertenecientes a dicha Organización Internacional.

Por eso mismo, cualquier actuación que tenga por objetivo luchar contra la evasión y elusión fiscal es más que absolutamente conveniente. El poder recaudatorio de las Administraciones tributarias de los Estados no puede verse mermado por el diseño de complejas operaciones transnacionales por parte de las entidades multinacionales.

No obstante, también denota la obligación de luchar contra las planificaciones fiscales agresivas desde la perspectiva normativa y jurídica. Por consiguiente, entiende que el mero deseo de acabar con operaciones consideradas como abusivas, las cuales pueden en ocasiones diferenciarse de las ilícitas, no es suficiente motivo para atajar el problema por cualquier medio.

El autor pone de manifiesto la obligación de los Estados de basarse en fuentes de Derecho, en normas vinculantes y de obligado cumplimiento para poner fin a esta índole de operaciones agresivas.

Aunque confía en muchas de las propuestas planteadas en este extenso proyecto, sin que se puedan abordar por razones de extensión y de objeto del trabajo cuáles suscitan ciertas dudas, el autor quiere dejar constancia que por el momento este informe no deja de ser “soft law”. Lo cual lleva en última instancia a esperar la respuesta por parte de los Estados respecto la inclusión de las recomendaciones propuestas en forma de norma interna o convenida en sus ordenamientos internos.

Por último, no cabe olvidar que de momento el proyecto se encuentra en su ecuador. El siguiente año será crucial en la medida en que se van a desarrollar nuevas acciones y sobre todo, en relación a diciembre 2015, momento en el que tendrá lugar la publicación de modo definitivo el denominado convenio o instrumento multilateral.