



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Laia Bricollé Sosa

L'INFORME BEPS: PLANTEJAMENT D'UNA NOVA ERA FISCAL

TREBALL DE FI DE GRAU

Dirigit pel Dr. Àngel Urquizu

Grau de Dret

Tarragona

2015

“ El G20 ha identificat els problemes de l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis (BEPS) com un greu risc pels ingressos fiscals, la sobirania i els sistemes fiscals justos en tot el món. Les nostres recomanacions constitueixen els blocs de construcció per una resposta internacional acordada i coordinada a les estratègies de planificació de l'Impost sobre Societats que exploten les llacunes i els buits legals del sistema actual per canviar artificialment beneficis a llocs on són objecte d'un tracte fiscal més favorable”.

ÁNGEL GURRÍA. Secretari General de l'OCDE.

ÍNDIX

ABREVIATURES	5
CAPÍTOL PRIMER	6
INTRODUCCIÓ	6
1. INTRODUCCIÓ	7
CAPÍTOL SEGON	10
CONTEXTUALITZACIÓ	10
2. ANTECEDENTS.....	11
3. INTEGRANTS	14
4. OBJECTIUS	16
CAPÍTOL TERCER	18
PLA D'ACCIÓ	18
5. ACCIONS.....	19
5.1 Accions Plantejades Per L'informe Beps	20
5.1.1 La tributació directa i indirecta a l'era de l'economia digital	20
5.1.1.1 Acció 1.	20
5.1.2 Els mecanismes legals per prevenir el fenomen de la doble no imposició.....	21
5.1.2.1 Acció 2.	21
Neutralització dels efectes d'instruments o entitats híbrides generadores de doble no imposició, doble deducció o diferiment.	21
5.1.2.2 Acció 3.	22
Reforç de les normes sobre CFC.....	22
5.1.2.3 Acció 4.	24
5.1.2.4 Acció 5.	25
5.1.2.5 Acció 6.	26
5.1.3 Coherència entre la realitat econòmica dels negocis i la tributació internacional	27
5.1.3.1 Acció 7.	27
5.1.3.2 Accions 8, 9 i 10.....	28

5.1.3.2.1 Acció 8.	28
5.1.3.2.2 Acció 9.	29
5.1.3.2.3 Acció 10.	29
5.1.4 Transparència tributària i solució de controvèrsies.....	30
5.1.4.1 Acció 11.	30
5.1.4.2 Acció 12.	31
5.1.4.3 Acció 13.	32
5.1.4.4 Acció 14.	32
5.1.5 Tractat multilateral per la implementació de les accions	33
5.1.5.1 Acció 15.	33
 CAPÍTOL QUART	 34
IMPACTE BEPS.....	34
6. LA TRANSPARÈNCIA FISCAL	35
6.1 Documentació Sobre Preus De Transferència I Informació País Per País.....	35
6.1.1 Autoavaluació del compliment del principi de plena competència.	36
6.1.2 Avaluació del risc dels preus de transferència.....	36
6.1.3 Inspecció de preus de transferència.....	37
7. L'INFORME BEPS A ESPANYA.....	38
7.1 Reial Decret 634/2015, De 10 De Juliol, Pel Que S'aprova El Reglament De L'impost Sobre Societats.....	38
7.1.1 Anàlisi de l'article 13 del Reial Decret 634/2015	39
7.1.1.1 Informació i documentació sobre entitats i operacions vinculades.....	39
7.1.2 Anàlisi de l'article 14 del Reial Decret 634/2015	46
7.1.2.1 Informació país per país	46
7.1.3 Les operacions vinculades.....	48
8. INCIDÈNCIA BEPS ALS PAÏSOS EN DESENVOLUPAMENT	50
9. EL PROJECTE BEPS A MÈXIC	51
9.1 L'IMPACTE DEL PROJECTE BEPS A MÈXIC	51
9.1.1 Anàlisi de la implantació a Mèxic	52
10. ÀMBIT NORMATIU	54
 CAPÍTOL CINQUÈ	 56
CONCLUSIONS	56
11. CONCLUSIONS	57
12. BIBLIOGRAFIA	60
ANNEX I	64

ABREVIATURES

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

OCDE (Organització per la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic)

BRICS (Brasil, Rússia, Índia, Xina i Sud-àfrica)

CFC (Companyies Foranes Controlades)

EP (Establiment Permanent)

CAF (Comitè d'Assumptes Fiscals)

PIB (Producte Interior Brut)

IVA (Impost sobre el Valor Afegit)

IS (Impost de Societats)

IRFP (Impost sobre la Renda de les Persones Físiques)

CAPÍTOL PRIMER

INTRODUCCIÓ

1. INTRODUCCIÓ

En aquest treball es desenvolupa l'anàlisi del recent Pla d'Acció sobre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, conegut amb el nom d'Informe BEPS (per les seves sigles en anglès), aprovat per l'OCDE, amb el suport del G20 i els anomenats països BRICS, al 2014.

Tracta el plantejament inicial que s'ha dut a terme sobre el Projecte, d'aquesta manera, implica la recerca d'informació novadora, i en alguns casos, encara poc acurada, ja que el calendari previst per a desenvolupar les accions engloba tot l'any 2014 i 2015. És per aquesta raó que el *L'Informe BEPS: plantejament d'una nova era fiscal* busca aproximar-se al concepte que desenvolupa l'OCDE, però, com anteriorment s'ha dit, resulta ser una documentació realment nova, fet que comporta un treball de recerca, de sistematització i d'anàlisi important, ja que actualment encara no són suficients els estudis realitzats al respecte.

Principalment es treballa en el sentit d'introduir-nos en les recomanacions que efectua l'OCDE i veure'n els impactes en la legislació interna.

Partint de la vessant teòrica que ens aporta l'Informe BEPS, treballant amb la totalitat de les accions plantejades amb el fi d'entendre quins canvis implica cadascuna d'elles, s'ha plasmat també l'impacte que aquestes han suposat en el terreny nacional. En aquest sentit, es desenvolupa un estudi inicial de les recents reformes produïdes a Espanya, concretament en matèria de l'Impost de Societats.

En l'àmbit normatiu espanyol, cal dir que la recerca d'informació es fa d'una manera realment novadora i recent, ja que s'han produït diverses reformes tributàries al llarg dels últims mesos. D'aquesta manera, es treballa en el sentit d'aproximar-nos, el més possible, a aquelles lleis i reglaments, els quals es troben realment actualitzades.

Com podem veure posteriorment, després d'haver descrit totes i cadascunes de les accions BEPS, el treball es basa en quines han incidit més en el poder legislatiu espanyol, o en altres paraules, quines d'aquestes accions s'han plasmat en la normativa interna del país.

Seguidament, per tal d'efectuar una comparació en relació als diversos aspectes treballats per l'OCDE aplicats a d'altres països, s'introdueix la legislació de Mèxic com a font d'anàlisi.

No obstant, el treball es centra principalment en el territori espanyol, si més no, ha sigut convenient veure les idees que un país, no europeu, plasma de manera interna.

El principal objectiu de l'OCDE en el seu estudi és incorporar principis internacionals en matèria fiscal, els quals resultin ser aplicables a les societats multinacionals, amb la finalitat de que aquestes tributin en aquells estats on generen valor.

Principalment, el fi establert per les accions BEPS és actuar sobre l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis. En aquest sentit, es parla de la importància dels convenis per evitar la doble imposició, els quals, en donades ocasions, creen llacunes i buits legals que permeten l'oportunitat de produir-se l'efecte contrari, és a dir, la doble exempció o si més no, una imposició tributària inferior a la ordinària.

El plantejament doncs, és interessant, ja que és important que les grans empreses amb establiments en diferents països d'arreu del món tributin en aquests, amb el fi també d'ajudar a mantenir les economies internes.

L'objectiu principal de la investigació duta a terme en les següents pàgines és estudiar, més que el Projecte en sí, com s'adapta i s'introdueix aquest des de la perspectiva normativa, a nivell nacional i estatal.

Finalment, la metodologia emprada per obtenir el resultat del treball, ha sigut la divisió en cinc capítols, on cadascun d'ells es tracta un concepte diferent atribuït al Projecte BEPS. En un principi es té en compte el perquè del plantejament de la iniciativa de l'OCDE, és a dir, dins d'un marc passat i present, quines són les decisions principals que duen a l'Organització a emprendre el Projecte. Més endavant es desenvolupa el pla d'acció recomanat. De manera posterior, es té en compte, com s'ha dit en els paràgrafs anteriors, la incidència de les idees plantejades dins de l'àmbit nacional, la qual pot servir també de guia per tal de conèixer si en un futur l'Informe resultarà positiu pels Estats. Per acabar, es té en compte l'opinió personal i crítica de tot el conjunt, principalment fent referència a la ràpida incisió que ha efectuat Espanya pel que fa a la matèria tributària en els últims temps.

CAPÍTOL SEGON

CONTEXTUALITZACIÓ

2. ANTECEDENTS¹

El “Pla d’acció contra l’erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis”, més conegut amb el nom d’Informe BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) per les seves sigles en anglès, neix el 19 de juliol de l’any 2013 per part de l’Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (en endavant OCDE), juntament amb l’important suport dels estats del G-20² i d’alguns dels principals països emergents (BRICS)³, amb el principal objectiu d’aconseguir un canvi en el model dels actuals principis en matèria de fiscalitat internacional, i garantir que les grans empreses multinacionals tributin en aquells estats en els quals generen valor.

La interacció i la falta de coherència entre els diversos sistemes fiscals, tanmateix entre les normes tributaries internes, suposa en alguns casos buits legals i friccions. Aquesta interacció crea friccions entre les quals s’inclou el potencial d’una doble imposició per a les empreses multinacionals que treballen en diversos països. D’altra banda, suposa la creació de buits legals en aquells casos en els quals la renda empresarial no es grava ni al país d’origen ni al de residència.

La doble imposició es tracta d’un dels temes que més ha preocupat a la societat durant els últims temps, ja que a la dècada del 1920 la Societat de les Nacions Unides⁴ va reconèixer que la interacció dels sistemes fiscals de les nacions podia produir una doble imposició, la qual requereix una col·laboració interna per part dels països per a poder protegir la seva sobirania impositiva.

¹ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

² Organització de països creada a l’any 1999. Integrada pels estats del G8 (Alemanya, Canadà, EEUU, França, Regne Unit, Itàlia, Japó i Rússia) i la Unió Europea, Aràbia Saudí, Argentina, Austràlia, Brasil, Xina, Corea del Sud, Índia, Indonèsia, Mèxic, Sud-àfrica i Turquia.

³ Brasil, Rússia, Índia, Xina i Sud-àfrica. Es tracta de nacions les quals destaquen per la gran població, territori i PIB.

⁴ Es tracta de l’Organització Internacional més rellevant, la qual coopera amb assumptes de dret internacional, pau i seguretat, desenvolupament econòmic i drets humans.

Encara que molts dels convenis per evitar la doble imposició resulten aplicar-se correctament i es basen en els fins comuns, amb el temps, també esdevenen dèbils creant oportunitats per a aconseguir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis. En aquest sentit, podem entendre com a erosió de bases imposables i trasllat de beneficis, aquells casos en els que les disposicions normatives produeixen una doble exempció o una imposició tributària inferior a la comuna.

Aquestes debilitats posen en perill el marc legal actual, el qual es basa en el consens, fent que sigui essencial que els governs estatals aconseguixin decidir conjuntament sobre les accions que es podrien adoptar.

La preocupació que mostren els Estats front a l'evasió i el frau fiscal, no és novetat, sinó que l'OCDE porta dècades estudiant i publicant informes sobre el mal ús dels convenis per evitar la doble imposició⁵. Va ser ja a l'any 1977 quan el Comitè d'Assumptes Fiscals⁶ va iniciar un anàlisi de la qüestió, i per a dur-ho a terme va constituir el Grup de Treball número 8 del Comitè.

Posteriorment, el Model de Conveni de l'OCDE per evitar la doble imposició de 1992, va modificar els apartats 11 a 26 dels comentaris que s'havien efectuat sobre l'article 1 d'aquest Model, els quals estaven dedicats al "*Improper Use of Tax Treaties*"⁷, i per a realitzar-ho es va basar en dos informes de l'any 1987 anomenats "*Base Companies Report*"⁸ i "*Conduit Companies Report*"⁹, incloent també una recomanació referent a la inclusió de mesures antiabús als convenis per evitar la doble imposició.

Arribat al 2001, l'OCDE va publicar el "*Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*"¹⁰, i les conclusions d'aquest es van incloure al document de l'any 2003, el qual aportava propostes realment innovadores relatives a l'ús indegut dels convenis per evitar la doble imposició.

⁵ Són tractats internacionals que incorporen mesures per evitar la doble imposició en matèria dels impostos.

⁶ És l'òrgan de l'OCDE que s'encarrega de tots els assumptes relacionats amb la fiscalitat internacional.

⁷ Van Weeghel, S. *The Improper Use of Tax Treaties* (Deventer, Kluwer, 1998).

⁸ OCDE (1986). *Base Companies Report*. Adoptat per l'OCDE el 27 de novembre de 1986.

⁹ OCDE (1987). *Conduit Companies Report*.

¹⁰ OCDE (2002). *Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*.

Falta destacar doncs, que l'Informe BEPS no esdevé un gran projecte innovador, sinó que es tracta de la recopilació d'idees i informes ja existents en el marc de l'organització internacional, encara que han sigut rellevants per el context econòmic en el qual ens trobem.

3. INTEGRANTS

El projecte BEPS va ser creat per l'OCDE, secundat pels països integrants del G-20 i per alguns dels estats emergents (BRICS).

L'OCDE va ser fundada a l'any 1960 per vint estats del Nord d'Amèrica i d'Europa, actualment agrupa a 34 països¹¹. El seu principal objectiu és promoure polítiques les quals vagin dirigides a millorar el benestar social i polític arreu del món.

El treball tècnic de l'Informe BEPS es realitza pel Comitè d'Assumptes Fiscals (CAF) de l'OCDE a través dels seus òrgans subsidiaris. En aquest sentit s'han organitzat grups de treball cadascun dels quals s'encarrega d'algun dels principals temes tractats per les accions establertes pel Pla d'Acció. D'aquesta manera, els apartats en els que es subdivideixen els grups de treball són els següents: convenis fiscals i qüestions connexes; anàlisi de política tributària i estadístiques tributàries; fiscalitat de les empreses multinacionals; planificació fiscal agressiva; pràctiques fiscals perjudicials amb més eficàcia, tenint en compte la transparència i la substància; i, els objectius fiscals de l'economia digital. Tanmateix, cada grup de treball s'encarrega de promoure una o més, de les accions previstes per l'Informe¹².

D'altra banda, el G-20 es va crear per a donar resposta a la crisi financera produïda a finals dels anys 90. Està compost pels Ministres de Finances i Governadors dels Bancs Centrals de 19 països de tot el món. Així mateix,

¹¹ Alemanya, Austràlia, Àustria, Bèlgica, Canadà, Corea, Dinamarca, Espanya, Estats Units, Eslovènia, Estònia, Finlàndia, França, Grècia, Hongria, Irlanda, Islàndia, Israel, Itàlia, Japó, Luxemburg, Mèxic, Noruega, Nova Zelanda, Països Baixos, Polònia, Portugal, Regne Unit, República Txeca, Suècia, Suïssa, Turquia, Xile.

¹² OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

també hi participa la Unió Europea, representada pel país que exerceixi la presidència en el moment de la celebració de les reunions.

El G-20¹³ estudia, examina, i d'igual manera promou la discussió entre els principals països industrials i els mercats emergents sobre aspectes de política, els quals es trobin vinculats a la promoció de l'estabilitat financera internacional, amb l'objectiu d'adoptar normes en matèria de transparència fiscal, blanqueig de capitals, i finançament d'activitats il·lícites.

Finalment, l'Informe BEPS compta amb el suport d'algun dels països emergents BRICS (Brasil, Rússia, Índia, Xina i Sud-àfrica). En aquest sentit, entenem que es tracta d'aquells estats els quals tenen una gran població, un gran territori, i que en els darrers anys han experimentat un augment del producte interior brut (PIB), i un creixement del comerç mundial.

¹³ Expansión. (2015). *Grupo de los G20*. Recuperat el 20/02/15, de <http://www.expansion.com/diccionario-economico/grupo-de-los-20-g20.html>

4. OBJECTIUS

El Pla d'Acció contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis és un treball de reparació del sistema fiscal internacional que pren com a punt de partida la situació de les empreses multinacionals, però que d'altra banda respon a la pressió de molts països els quals consideren injustos els nivells baixos o nuls dels quals s'estan beneficiant aquelles mateixes. Per aconseguir una resposta a aquesta situació, el Projecte ha de proporcionar els instruments nacionals i internacionals necessaris dins d'un context globalitzat¹⁴.

Anteriorment hem fet una breu referència a l'objectiu bàsic i primordial del Projecte BEPS, essent aquest l'eliminació de la doble no imposició, garantint que les grans multinacionals tributin als països als quals generen valor, tanmateix com als estats d'origen.

En aquest apartat però, farem un anàlisi més exhaustiu dels principals beneficis i finalitats que vol aconseguir el projecte.

L'Informe BEPS estableix com a primer gran terme, pel qual s'ha creat, identificar les accions necessàries per atenuar l'eliminació de la base imposable i el trasllat de beneficis, igualment com la reducció de la tributació deguda a friccions produïdes entre diversos sistemes tributaris. En altres paraules, es pretén evitar que les empreses erosionin la base imposable de l'Impost de Societats en alguns països, i traslladin ficticiament els seus beneficis a d'altres per a poder obtenir així una menor o fins i tot nul·la tributació¹⁵.

La paraula “erosió” és aquella que s'utilitza per les grans empreses multinacionals que aprofiten de manera irregular els espais o buits de les lleis,

¹⁴ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

¹⁵ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 15.

els acords, o qualsevol normativa establerta pels governs, amb la intenció d'evitar, aplaçar o reduir el pagament dels tributs.

Per “trasllat de beneficis” entenem el terme que s'utilitza per definir aquelles situacions on les grans multinacionals tenen diverses seus en països diferents, les quals aprofiten per traslladar les seves despeses a aquells països on les tarifes de les bases imposables siguin més elevades, amb l'objectiu de disminuir les seves utilitats i la menor contribució.

La segona gran preocupació de l'OCDE al redactar el Pla, va ser l'ajustament de l'Impost de Societat a les noves realitats econòmiques i socials, igualment com definir els nous estàndards en qüestions no tractades pels convenis per evitar la doble imposició o altres iniciatives, ja siguin nacionals o internacionals. En aquest mateix sentit, busca alinear la tributació amb la realitat mundial, la substància econòmica i la cadena de valor de l'empresa¹⁶.

Finalment, tal i com hem dit a l'inici d'aquest apartat, per a donar resposta a totes aquestes inquietuds amb la finalitat d'aconseguir els fins previstos, l'Informe BEPS, juntament amb una col·laboració multilateral (G-20, G-8, BRICS, OCDE), inclou l'adopció d'accions coordinades que eviten mesures unilaterals les quals poguessin causar la doble imposició o demés conflictes.

¹⁶ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 15.

CAPÍTOL TERCER

PLA D'ACCIÓ

5. ACCIONS

En el redactat de l'Informe BEPS, l'OCDE estableix: *“Es necessiten canvis fonamentals per evitar eficaçment la doble exempció, així com els supòsits d'exempció o baixa imposició associats a pràctiques que separen artificialment els ingressos imposables de les activitats que els van generar”*¹⁷. Així mateix, per a poder tractar la debilitat de les normes actuals, el Pla BEPS proposa l'adopció de 15 accions dividides en grups d'actuació, cadascuna de les quals preveu el seu calendari temporal¹⁸.

El pla d'acció s'executarà en un termini màxim de dos anys, amb accions de 6 mesos, 1 any, 15 mesos i 2 anys¹⁹.

Les esmentades accions, han estat agrupades conceptualment per la doctrina internacional en cinc grans eixos temàtics, els quals són els següents:

- Tributació directa i indirecta a l'era de l'economia digital (Acció 1).
- Mecanismes legals per prevenir el fenomen de la doble no imposició (Accions 2, 3, 4, 5 i 6).
- Coherència entre la realitat econòmica dels negocis i la tributació internacional (Accions 7, 8, 9 i 10).
- Transparència tributària i solució de controvèrsies (Accions 11, 12, 13 i 14).
- Tractat multilateral per la implementació de les accions (Acció 15).

¹⁷ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 15.

¹⁸ Veure Annex I.

¹⁹ OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 62 i 63.

5.1 ACCIONS PLANTEJADES PER L'INFORME BEPS

5.1.1 La tributació directa i indirecta a l'era de l'economia digital

5.1.1.1 Acció 1.

Identificar les principals dificultats que l'economia digital planteja per a l'aplicació dels tributs (directes o indirectes).²⁰

Actualment, ens trobem immersos en un context cada vegada més globalitzat en el qual està sorgint un nou model d'economia, anomenat “economia digital”. En aquest sentit, els escassos instruments normatius que regulaven el dret internacional tributari, com pot ser entre d'altres, la “Guia de Preus de Transferència”²¹ de l'OCDE, han resultat esdevenir obsolets, així com objecte de constants crítiques.

En aquest sentit, la primera de les accions plantejades cerca la identificació de les principals dificultats que planteja aquesta nova economia digital, a l'hora d'aplicar les normes actuals en matèria d'impostos internacionals, així com també, el desenvolupament d'opcions detallades per tal de resoldre aquestes dificultats. Per a poder examinar els entrebancs que poden esdevenir, sorgeixen temes com ara la capacitat d'una companyia de tenir una presència digital significativa en l'economia d'un altre Estat sense restar subjecte a imposició degut a la falta d'un nexa d'acord a la normativa internacional; l'atribució de valor creat a partir de la generació de dades comercialitzables d'ubicació rellevant mitjançant l'ús de productes i serveis digitals; la caracterització dels ingressos procedents de nous models comercials; l'aplicació de normes relatives a la font i al mode d'assegurar la recaptació

²⁰ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 17.

²¹ OCDE (1999). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*.

efectiva de l'IVA/IIC o altres impostos indirectes relatius al subministrament transfronterer de béns i serveis digitals²².

Tal i com explicàvem anteriorment, ens trobem en un món globalitzat el qual implica que els Estats no puguin dissenyar les seves polítiques d'una manera aïllada, sinó que es produeix una interconnexió entre totes les economies nacionals, fet que comporta el naixement de buits fiscals entre aquestes. D'aquesta manera, per a crear una coherència internacional respecte de l'impost de societats calen, a més de les normes per evitar la doble imposició, altres normatives que així ho estableixin.

5.1.2 Els mecanismes legals per prevenir el fenomen de la doble no imposició

5.1.2.1 Acció 2.

Neutralització dels efectes d'instruments o entitats híbrides generadores de doble no imposició, doble deducció o diferiment. ²³

La segona de les accions o mesures plantejades pel Projecte BEPS inclou la capacitat per a desenvolupar disposicions convencionals, tanmateix com recomanacions pel disseny de normes internes les quals neutralitzin l'efecte (per exemple, la doble exempció, la doble deducció o el diferiment a llarg termini) dels mecanismes i de les entitats híbrides, ja que aquestes entitats poden acabar creant una doble imposició no desitjada.

A més, l'Informe ens assenyala quines podrien ser aquestes mesures determinades²⁴:

²² OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 63 i 64.

²³ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 18.

²⁴ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 18.

- Canvis en el Model de Conveni Tributari de l'OCDE per assegurar que no s'utilitzen mecanismes i entitats híbrides per tal d'obtenir de manera indeguda avantatges dels tractats.
- Disposicions en la legislació nacional que evitin l'exempció o la falta de reconeixement d'ingressos per pagaments deduïbles pel pagador.
- Disposicions en la legislació nacional que neguin la deducció per pagaments que no s'hagin d'incloure als ingressos del receptor.
- Disposicions en la legislació nacional que neguin la deducció per un pagament que també resulti deduïble en una altra jurisdicció.
- Orientacions per a la coordinació o normes per resoldre els conflictes si hi ha més d'un país que desitja aplicar aquest tipus de normes a una transacció o estructura.

Al llarg dels anys s'han creat normes sobre companyies foranes controlades (CFC)²⁵, per tal de solucionar els problemes en relació a la possibilitat de crear filials no residents i així canalitzar els ingressos d'una empresa resident a través de les primeres. No obstant, aquesta normativa en relació a les CFC no sempre té per objectiu l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

5.1.2.2 Acció 3.

*Reforç de les normes sobre CFC.*²⁶

Com bé introduíem a l'apartat anterior, una de les grans preocupacions relatives a l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis, esdevé de la possible existència d'empreses filials no residents que a través de les mateixes canalitzin els ingressos d'una societat resident. Així doncs, com hem

²⁵ Companyies Foranes Controlades.

²⁶ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 19.

dit, per tal de fer front a aquest problema s'introdueixen les normes sobre CFC²⁷.

La tercera de les mesures doncs, pretén enfortir aquesta normativa, ja sigui per a què l'adoptin aquells països els quals no la contenen, o perquè aquells que ja la contemplen l'assimilin a la seva aplicació a nivell internacional.

Tal i com cita l'Informe BEPS, *“Un altre punt que genera preocupació sobre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis és l'excessiva deducció d'interessos i altres despeses financeres”* ²⁸. Igualment continua, *“Les deduccions de despeses financeres poden donar lloc a una doble exempció tan en situacions d'inversió entrant com sortint”*²⁹. En el cas de les situacions entrants, la problemàtica esdevé en relació als préstecs per una entitat vinculada i no resident, la qual es beneficia d'una situació de baixa o nul·la imposició, amb l'objectiu de crear altes deduccions mitjançant interessos pel prestatari sense els corresponents ingressos per part del prestamista. Fet que comporta que finalment els pagaments efectuats pels interessos siguin deduïts de la base imposable, i d'altra banda els ingressos gaudeixen d'un tracte plenament favorable o simplement no es graben pel cedent del capital.

Fent referència a les operacions sortints, s'ha de tenir en compte que els interessos entre parts que es troben vinculades poden no estar sotmesos a una imposició complerta o, igualment, que la despesa que comporta pugui resultar ser utilitzada per reduir de manera inadequada la base imposable del prestatari per així afavorir l'exempció dels ingressos.

²⁷ OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 64.

²⁸ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 19.

²⁹ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 19.

5.1.2.3 Acció 4.

Limitar l'erosió de la base imposable per via de deduccions en l'interès i altres pagaments financers. ³⁰

Per tal de dur a terme la quarta acció, es preveu el desenvolupament de recomanacions en relació a les millores pràctiques en el disseny de la normativa la qual prevegi l'erosió de la base imposable, per mitjà d'operacions financeres, com per exemple, l'ús de les despeses entre parts relacionades i amb tercers, per així aconseguir la deducció de les càrregues excessives d'interessos o per tal de finançar la producció d'ingressos exempts o diferits.

En relació a aquesta mesura, també s'establiran orientacions sobre preus de transferència respecte a la fixació de les quantitats de les transaccions financeres vinculades.

L'apartat de l'Informe BEPS el qual fa referència a dita acció, ens menciona també l'Informe publicat per l'OCDE a l'any 1998, sobre pràctiques tributàries perjudicials³¹. En aquest sentit, el document estableix el què anomena com “carrera d'igualació a la baixa”, fet que es tradueix a que els tipus impositius aplicables a determinades rendes mòbils serien nul·les a tots els països. Cal dir que aquest citat Informe (publicat a l'any 1998), continua tenint repercussions polítiques actualment, igual com les va tenir en el seu moment. A dia d'avui però, pot ser que, el què es va anomenar com “carrera d'igualació a la baixa”, es produeix majoritàriament en el sentit de les reduccions del tipus impositiu de l'impost de societats per a determinats tipus d'ingressos. En aquest sentit, el projecte BEPS busca establir solucions per a combatre eficaçment sobre els règims perniciosos tenint en compte la transparència i la substància.

³⁰ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 20.

³¹ OCDE (1998). *Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente*.

5.1.2.4 Acció 5.

*Combatre les pràctiques tributàries perniciosos, tenint en compte la transparència i la substància.*³²

La cinquena de les accions plantejades per l'Informe BEPS proposa treballar sobre les pràctiques tributàries perniciosos, establint com a prioritat, la millora de la transparència, igualment com l'existència d'una activitat econòmica substancial. En aquest sentit, es pretén avaluar els règims fiscals amb més preferència dins del context de l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

El mecanisme preveu un enfocament holístic, el qual tractaria d'analitzar en conjunt i no per separat, les parts que componen el règim preferencial. D'aquesta manera, l'OCDE vol aconseguir treballar amb països que no són membres de l'organització³³.

Així mateix, l'Informe estableix, i cito textualment, *“les normes actuals funcionen bé en molts casos, però necessiten que se les adapti per impedir la BEPS que resulta de les interaccions entre més de dos països i perquè tinguin plena utilitat en el context de les cadenes de valor mundials”*³⁴. És en aquest apartat, on el projecte fa referència al fet d'impedir la utilització abusiva dels convenis, en el sentit de que la intrusió de països en el marc bilateral establert pels signants d'un conveni ha afavorit al desenvolupament d'estructures com per exemple establiments d'empreses estrangeres de baixa imposició, societats instrumentals, i el desplaçament artificiosos d'ingressos a través de preus de transferència.

³² OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 21.

³³ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 21.

³⁴ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 21.

L'Informe BEPS mostra com a una de les majors preocupacions, l'abús de convenis, tal i com estableix el comentari referent a l'article primer del Model de Conveni de l'OCDE³⁵, el qual inclou diversos exemples per tal de fer front al “*treaty-shopping*”³⁶.

5.1.2.5 Acció 6.

*Impedir la utilització abusiva de conveni.*³⁷

L'Informe BEPS preveu en aquest àmbit, l'adopció de mesures en matèria convencional, tanmateix com recomanacions pel que fa a l'adopció de les normatives internes, per tal d'aconseguir l'objectiu d'impedir la concessió dels beneficis dels convenis en situacions inapropiades. D'igual manera, es treballarà en el sentit de justificar que els convenis fiscals no van destinats a generar la doble no imposició, i també per tal d'identificar les consideracions que generalment han d'adoptar els països a l'hora de decidir entrar a formar part d'un conveni fiscal bilateral³⁸.

Per tal de fer efectiva aquesta mesura, de la mateixa manera que per impedir abusos, s'ha de revisar la definició d'establiment permanent (d'ara endavant EP), ja que en diferents països, la interpretació que es realitza sobre aquesta normativa pot permetre “*que certs contractes per la venda de béns propietat d'una empresa estrangera siguin conclusos dins del país, per venedors d'una filial local d'aquesta empresa estrangera, sense que els beneficis d'aquestes*

³⁵ Trejo, Gabril y Galán, María Jesús (2012). *La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*. OCDE (Cuadernos de Formación. Colaboración 15/12. Volumen 15/2012).

³⁶ Mecanisme d'elusió impositiva que habitualment es relaciona amb els tractats internacionals de doble imposició fiscal.

³⁷ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 22.

³⁸ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 22.

*vendes siguin imposables en la mateixa mesura que ho haguessin estat les vendes que s'haguessin efectuat per un distribuïdor local*³⁹.

5.1.3 Coherència entre la realitat econòmica dels negocis i la tributació internacional

5.1.3.1 Acció 7.

*Impedir l'elusió artificiosa de l'estatut d'EP.*⁴⁰

Tal i com feia referència l'anterior acció, el projecte pretén efectuar modificacions en la definició d'EP amb el fi d'impedir l'elusió de l'estatut d'establiment permanent, en relació a l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

La normativa referent als preus de transferència serveix per distribuir els ingressos obtinguts per una empresa internacional entre els països amb els quals l'empresa ha efectuat negocis. Les normes actuals en matèria de preus de transferència, acostumen a distribuir els ingressos de les empreses multinacionals entre jurisdiccions tributàries d'una manera eficaç i eficient. En ocasions però, les multinacionals utilitzen, al mateix temps que abusen, les normes per tal de separar l'ingrés de les activitats econòmiques que el produeixen i el desplacen a zones de baixa imposició⁴¹.

En aquest sentit, tal i com estableix el projecte, *“més que intentar substituir el sistema actual de preus de transferència, la millor opció és abordar directament*

³⁹ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 22.

⁴⁰ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 22 i 23.

⁴¹ OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 66.

*els defectes del sistema actual, en particular, respecte als retorns relacionats amb actius intangibles, risc i sobre-capitalització*⁴².

5.1.3.2 Accions 8, 9 i 10.

Assegurar que els resultats dels preus de transferència estan en línia amb la creació del valor.

5.1.3.2.1 Acció 8.

*Intangibles*⁴³

Els intangibles són una de les principals problemàtiques dels preus de transferència, ja que les grans empreses multinacionals els transfereixen entre entitats del mateix grup empresarial, situant-los en una d'aquestes entitats, i sent utilitzats per la resta en d'altres països. És d'aquesta manera com *"els preus de transferència permeten erosionar les bases imposables d'aquelles entitats del grup que utilitzen els intangibles a favor de la base imposable de l'entitat que ostenta la seva titularitat"*⁴⁴.

El projecte BEPS pretén garantir el desenvolupament de normes per tal d'impedir l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis mitjançant el moviment d'intangibles entre diversos membres d'un grup. Aquesta mesura implica:

- L'adopció d'una definició d'intangibles, la qual sigui àmplia i estigui clarament delimitada.

⁴² OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 23.

⁴³ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 23.

⁴⁴ Universitat de Barcelona (2014). *La actualidad de los precios de transferencia, en el marco del Plan BEPS y de los países del Mercosur*. Pàgina 25.

- Assegurar que els beneficis associats a la transferència i a l'ús d'intangibles estan degudament assignats conforme a la creació del valor.
- Desenvolupar normes de preus de transferència o mesures especials per a les transferències d'intangibles de difícil valoració.
- I finalment, actualitzar la regulació dels mecanismes de repartiment de costos.

5.1.3.2.2 Acció 9.

Riscos i capital

D'igual manera com l'acció vuitena, la present cerca la creació de mesures que impedeixin l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis per mitjà de la transferència de riscos, o d'assignació excessiva de capital, entre membres del grup. Aquesta adopció comportarà la seguretat de que una entitat no podrà acumular resultats de manera inadequada únicament per haver assumit riscos o haver aportat capital⁴⁵.

5.1.3.2.3 Acció 10.

Altres transaccions d'alt risc⁴⁶

En aquest sentit, s'adoptaran normatives les quals impedeixin l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis per mitjà de la participació en transaccions que no haurien de passar, o que ho haurien de fer rarament, entre tercers, fet que implicarà:

⁴⁵ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 24.

⁴⁶ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 24.

- Clarificar aquelles circumstàncies que puguin tornar a qualificar les transaccions.
- Igualment clarificar l'aplicació de les mesures de preus de transferència, en concret, de divisió de beneficis.
- Proporcionar protecció sobre els tipus d'erosió de la base més comuns per mitjà de pagaments, com per exemple despeses de gestió i despeses de la seu principal.

5.1.4 Transparència tributària i solució de controvèrsies

5.1.4.1 Acció 11⁴⁷.

Establir metodologies per la recopilació i l'anàlisi de dades sobre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis i sobre les accions per enfrontar-se a ella.

En matèria dels preus de transferència, el Pla BEPS indica l'existència d'una certa desconexió entre el lloc on es porten a terme les inversions i les activitats que generen el valor i el lloc on es declaren els beneficis a efectes fiscals. D'aquesta manera, l'Informe planteja les diverses accions que s'han de seguir adoptant per tal d'adaptar-se a l'escala i als efectes de les conductes d'erosió de la base imposable i del trasllat de beneficis.

El projecte preveu l'adopció de recomanacions referents a indicadors de la magnitud i impacte econòmic, el qual dóna com a conseqüència l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, així com garantir que es disposa d'eines suficients per tal d'aconseguir-ho permanentment.

⁴⁷ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 24 i 25.

En aquest apartat es consideren aspectes relatius a l'intercanvi d'informació i de transparència, en el qual destaca la necessitat d'establir una visió més àmplia on els contribuents haurien de transmetre les seves pròpies estratègies de planificació fiscal.

De la redacció del Pla d'Acció BEPS s'extreu, *“les administracions tributàries no disposen a vegades d'informació completa i rellevant sobre les estratègies de planificació fiscal. No obstant, la disponibilitat d'informació específica, completa i temporània, és essencial per permetre que els governs identifiquin ràpidament les àrees de risc. Encara que les auditories fiscals segueixin sent una font clau d'informació rellevant, sofreixen una sèrie de limitacions i manquen d'eines adequades per a la detecció ràpida de les tècniques de planificació fiscal agressiva”*⁴⁸.

5.1.4.2 Acció 12.

Exigir als contribuents que revelin els seus mecanismes de planificació fiscal agressiva.

Es procura introduir recomanacions les quals contemplin que els contribuents resten obligats a declarar els seus mètodes, estratègies o transaccions, enquadrades en els seus sistemes de planificació fiscal abusiva⁴⁹.

En altres paraules, es pretén aconseguir la clara transparència sobre aquelles operacions realitzades per planificacions fiscals, fet que comporta que s'hagi de disposar d'informació específica, completa i ràpida.

⁴⁸ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 26.

⁴⁹ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 26.

5.1.4.3 Acció 13.

Reexaminar la documentació sobre preus de transferència.

“Desenvolupar normes relatives a la documentació sobre preus de transferència per augmentar la transparència cap a l'administració tributària, tenint en compte els costos de compliment per les empreses”⁵⁰.

Així doncs, l'objectiu de l'adopció d'aquesta mesura és el fet d'augmentar la transparència de la informació que es transmet a l'administració tributària sense desvirtuar els costos de compliment de les empreses. Concretament, es pretén que siguin les grans empreses multinacionals les que subministrin la deguda informació als governs referent a l'assignació d'ingressos entre països, a la seva activitat econòmica, i als impostos pagats en les diferents jurisdiccions nacionals. En aquest sentit, es duria a terme a través d'un model d'informació comú el qual simplificaria l'obtenció de majors i millors resultats⁵¹.

5.1.4.4 Acció 14⁵².

Fer més efectius els mecanismes de resolució de controvèrsies.

L'acció apunta a cercar solucions per tal d'intentar eliminar els obstacles, els quals impedeixen que els estats resolguin les seves controvèrsies per mitjà de procediments amistosos, previstos als tractats internacionals per evitar la doble imposició. Igualment, les disposicions convencionals internacionals manquen de normativa sobre arbitratge, el qual, en alguns casos pot ser denegat.

⁵⁰ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 27.

⁵¹ OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 69.

⁵² OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 27 i 28.

En aquest sentit, es persegueix la finalitat de millorar els procediments amistosos, ja que les accions per combatre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis han de ser completades amb d'altres que prevegin la certesa i la previsibilitat en els negocis.

5.1.5 Tractat multilateral per la implementació de les accions

5.1.5.1 Acció 15.

Desenvolupar un instrument multilateral⁵³.

El Projecte es planteja adoptar un acord polític, involucrat en les competències públiques i tributàries, per la matèria en qüestió, a través d'una eina multilateral la qual permeti modificar els convenis bilaterals, per tal d'adoptar mesures innovadores relatives a l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, aconseguint d'aquesta manera, iniciar el Pla d'acció previst⁵⁴.

⁵³ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Pàgina 28.

⁵⁴ Thomson Reuters (2014, 2 d'octubre). Doctrina Actual: El Plan de Acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. BEPS (base erosion and profit shifting). Recuperat el 17 de març de 2015. <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/02/10/2014/doctrina-actual-el-plan-de-accion-ocde-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-los-beneficios-beps-base-erosion-and-profit-shifting>

CAPÍTOL QUART
IMPACTE BEPS

6. LA TRANSPARÈNCIA FISCAL

6.1 DOCUMENTACIÓ SOBRE PREUS DE TRANSFERÈNCIA I INFORMACIÓ PAÍS PER PAÍS⁵⁵

L'acció 13 de l'Informe BEPS incorpora l'augment de transparència entre les administracions tributàries, proporcionant a aquestes la informació suficient per tal de realitzar les avaluacions de riscos en matèria de preus de transferència. En aquest sentit, es pot afirmar que es tracta d'un dels temes rellevants per tal de resoldre l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

L'OCDE, en matèria de preus de transferència el que busca és aconseguir una major cooperació entre les administracions tributàries i els contribuents, per així poder resoldre els problemes de documentació. Així mateix, s'estableixen una sèrie d'objectius que han d'adoptar les normes sobre preus de transparència, els quals es descriuen a continuació i es desenvolupen més endavant:

- Vetllar perquè els contribuents tinguin degudament en compte les obligacions que es deriven de les normes sobre preus de transferència, a l'hora de fixar els preus i les obligacions entre les empreses vinculades.
- Proporcionar la informació adequada a les administracions tributàries per tal de poder efectuar una avaluació fonamentada del risc dels preus de transferència.
- Facilitar la informació necessària a les administracions tributàries per que aquestes puguin realitzar una inspecció de les pràctiques que duen a terme els obligats tributaris en preus de transferència.

⁵⁵ OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios.

6.1.1 Autoavaluació del compliment del principi de plena competència⁵⁶

Amb aquesta actuació, el que es busca és aportar una documentació que ofereixi a les administracions tributàries certes garanties de que el contribuent ha analitzat les posicions que degudament fa constar en les declaracions d'impostos.

D'altra banda, la citada obligació, comportarà també simultàniament el fet d'assegurar la integritat de les posicions dels contribuents.

Així doncs, aquest objectiu permet el compliment de les normes des de dues vessants. En el primer dels casos, les administracions tributàries poden exigir que la obligació de documentació sobre els preus de transferència es dugui a terme de manera paral·lela a la realització de l'operació. I posteriorment, garanteix l'establiment de normes sancionadores en matèria de preus de transferència.

En conseqüència, els contribuents haurien de fer constar la documentació sobre preus de transferència tractant-se d'una oportunitat per a solidificar les seves polítiques internes. Si més no, es tracta d'una tasca complicada degut als costos i a les limitacions temporals. Així doncs, l'establiment per part dels països, d'unes obligacions documentals raonables, és fonamental.

6.1.2 Avaluació del risc dels preus de transferència⁵⁷

L'avaluació dels riscos dels preus de transferència constitueix un element essencial per tal de seleccionar aquells casos en els que es necessita efectuar una inspecció sobre preus de transferència.

⁵⁶ OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios. Pàgina 13 i 14.

⁵⁷ OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios. Pàgina 14 i 15.

D'aquesta manera, les administracions tributàries han d'avaluar amb precisió si l'actuació d'un contribuent en preus de transferència constitueix i justifica, o no, un posterior examen d'inspecció.

L'avaluació dels preus de transferència s'efectua, en nombrades ocasions, a través del Manual OCDE *Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*⁵⁸, el qual engloba diversos formularis i models de declaració de preus de transferència.

6.1.3 Inspecció de preus de transferència⁵⁹

L'últim dels objectius de la documentació de preus de transferència implica facilitar a les administracions, tota aquella informació rellevant en matèria de preus de transferència per tal de poder realitzar una inspecció exhaustiva sobre aquests. Cal tenir en compte, que les inspeccions de preus de transferència, en moltes ocasions comporten també l'avaluació de diverses operacions i mercats, i d'aquesta manera, es pot sol·licitar un anàlisi de fets, informació financera i informació sectorial.

En el cas doncs, de que l'anterior avaluació de riscos comporti la posterior inspecció, s'ha de permetre la possibilitat de que l'administració tributària tingui accés a tots els documents i informació relativa al contribuent⁶⁰.

Finalment, amb l'objectiu d'aconseguir els fins exposats, els països han d'adoptar un enfocament estandarditzat en relació a la documentació sobre preus de transferència.

⁵⁸ OCDE (2013, 30 d'abril). *Manual OCDE Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*. Comitè Directiu del Fòrum Mundial sobre Preus de Transferència de l'OCDE.

⁵⁹ OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios. Pàgina 15 i 16.

⁶⁰ Inclou la informació d'activitats i funcions del contribuent, informació de les activitats, funcions i resultats financers de les empreses associades, informació sobre potencials comparables, i documents sobre les activitats i resultats financers d'entitats i operacions no vinculades potencialment comparables

7. L'INFORME BEPS A ESPANYA

7.1 REIAL DECRET 634/2015, DE 10 DE JULIOL, PEL QUE S'APROVA EL REGLAMENT DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS⁶¹

La Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats⁶², va configurar una nova regulació per a aquest, tot i que procura mantenir l'estructura de l'impost anterior referent a l'any 1996, s'han establert grans avenços en relació al tractament fiscal de rendes determinades. En aquest sentit, durant el mes de març de l'any 2015 es va redactar el Projecte de Reial Decret del que seria el nou Reglament de la Llei d'Impost de Societats.

Plantejades les conclusions adoptades pel Pla d'acció contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis (BEPS), el Reglament de l'Impost de Societats⁶³ ha incorporat modificacions substancials en relació a la informació i la documentació de les entitats i les operacions vinculades, en aquest sentit, com a principal novetat s'incorpora la informació país per país, la qual serà exigible a partir del 2016.

Concretament, el Capítol V del Reglament, resulta estar destinat a la incorporació de les principals novetats esmentades pel Projecte BEPS fent referència a la informació i documentació de les entitats i les operacions a elles vinculades⁶⁴.

És d'aquesta manera, que podem dir que Espanya ha sigut un dels primers països a incorporar dins de la seva legislació interna, la nova normativa relativa

⁶¹ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729.

⁶² Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939.

⁶³ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729.

⁶⁴ Referent a l'Acció 13 de l'Informe BEPS.

a la documentació de preus de transferència, entre altres canvis els quals queden resumits a una major informació i transparència, substància i control.

En aquest sentit, el Reglament incorpora com a principal novetat la informació país per país, la qual serà exigible a partir de l'any 2016, en relació a la disposició final dècima de la Llei de l'Impost sobre Societats⁶⁵ i a l'article 93 de la Llei General Tributària⁶⁶, com a norma bàsica la qual indica la política de preus de transferència a l'àmbit mercantil.

7.1.1 Anàlisi de l'article 13 del Reial Decret 634/2015⁶⁷

7.1.1.1 Informació i documentació sobre entitats i operacions vinculades

L'article 13 es dedica a la informació i documentació sobre les entitats i les operacions a elles vinculades. D'aquesta manera expressa que les societats dominants d'un grup⁶⁸, sempre i quan aquestes no depenguin d'altres, hauran d'adoptar la informació país per país⁶⁹, la qual serà presentada dins dels 12 mesos següents a la finalització del període impositiu, en virtut del model oficial aprovat per Ordre del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.

D'aquesta manera, l'article 18.3 de la Llei de l'Impost sobre Societats, juntament amb les disposicions reglamentàries redactades a l'article 13 pel present Reial Decret sobre l'Impost de Societats, fan referència a la documentació específica relativa a les operacions vinculades, amb l'objecte de justificar que aquestes han estat valorades en relació al seu

⁶⁵ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939.

⁶⁶ Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària. BOE dijous 18 de desembre de 2003. Núm. 302. Pàg. 44987.

⁶⁷ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aporva el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729.

⁶⁸ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939. Article 18.2.

⁶⁹ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aporva el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 14.

valor de mercat⁷⁰ i d'acord amb els principis de proporcionalitat i suficiència.

Cal tenir en compte però, que aquesta documentació es veurà simplificada en els casos en que les persones o entitats vinculades tinguin un import net de la xifra de negocis inferior a 45 milions d'euros⁷¹.

En conseqüència, del redactat de l'article 18.3 de la Llei 27/2014 i de l'article 13.2 del Projecte de Reial Decret 634/2015, en deriva la documentació específica la qual han d'aportar les persones o entitats vinculades, per tal de poder justificar que han efectuat les seves operacions tenint en compte el seu valor de mercat:

- a) La documentació establerta per l'article 15 del Reial Decret 634/2015, referent a la documentació específica del grup al qual pertanyi el contribuent. En tal cas, cal destacar la descripció de la política adoptada en matèria de preus de transferència del grup d'entitats.
- b) La documentació referida a l'article 16 del Reial Decret 634/2015, relativa a la documentació específica del contribuent.

En aquest sentit, és rellevant destacar el fet de que en els casos de les petites i mitjanes empreses es veu reduït el volum de documentació exigida, de manera que també es veuen simplificades d'una manera significativa les seves càrregues administratives. D'altra banda, veiem que en el cas de les societats mercantils multinacionals augmenta l'exigència de transparència.

⁷⁰ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939. Article 18.1.

⁷¹ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939. Article 101.

A. Documentació específica

A.1 Documentació específica del grup de societats⁷²

Tal i com hem fet esmena anteriorment, l'article 15 del Projecte de Reial Decret, inclou la documentació a aportar, relativa al grup de societats al qual pertanyi el contribuent.

Aquesta informació la podem subdividir en cinc apartats diferents, els que a continuació es descriuen:

- a. Documentació estructural i organitzativa.
 - o Descripció general de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup de societats.
 - o Identificació de les entitats pertanyents al grup.
- b. Informació de les activitats.
 - o Activitats principals del grup societari (mercats en els que opera, fonts principals de beneficis, cadena de subministrament de béns i serveis que representin almenys el 10% de l'import net de la xifra de negocis del grup).
 - o Descripció de les funcions exercides i riscos assumits.
 - o Informació de la política del grup en relació als preus de transferència, la qual inclogui el mètode de fixació dels preus adoptats.
 - o Relació i breu descripció dels acords de repartiment de costos i contractes de prestació de serveis entre les entitats del mateix grup.

⁷² Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 15.

- o Operacions de reorganització i d'adquisició o cessió d'actius rellevants.

c. Informació dels actius intangibles.

- o Descripció de l'estratègia global del grup de societats referent al desenvolupament, propietat i explotació d'actius intangibles.
- o Relació detallada dels actius intangibles (incloent les entitats titulars i la política de preus de transferència).
- o Import de les contraprestacions corresponents a les operacions vinculades al grup.
- o Acords entre les entitats del mateix grup en relació als intangibles (incloent acords de repartiment de costos, principals acords de serveis d'investigació i acords de llicències).
- o Descripció de transferències sobre actius intangibles duta a terme durant el període impositiu (incloent entitats, països i imports).

d. Documentació relativa a l'activitat financera.

- o Forma de finançament del grup (incloent acords de finançament amb persones o entitats alienes al grup).
- o Identificació de les entitats que realitzin les funcions de finançament (país i seu).
- o Descripció de la política de preus de transferència en relació als acords de finançament entre entitats del mateix grup.

e. Situació financera i fiscal.

- o Estats financers anuals consolidats del grup.

- o Relació i breu descripció dels acords previs de valoració unilateral vigents i altres decisions que afectin a la distribució de beneficis del grup.

A.2 Documentació específica del contribuent⁷³

Fins ara hem estat observant aquella documentació específica que ha d'aportar el grup de societats al qual pertanyi el contribuent. D'altra banda, l'article 16 del Projecte de Reial Decret, és el que fa referència a la informació proporcionada pel propi contribuent:

- a. Informació del contribuent.
 - o Estructura de gestió, organigrama i persones o entitats destinatàries dels informes de gestió del contribuent (país o territori de residència fiscal).
 - o Activitats principals del contribuent, estratègia de negoci i participació en operacions de reestructuració, cessió o transmissió d'actius intangibles.
 - o Competidors.
- b. Informació de les operacions vinculades.
 - o Descripció de la naturalesa, característiques i import de les operacions vinculades.
 - o Nom, cognoms, raó social, domicili fiscal, número d'identificació fiscal del contribuent i de les persones o entitats vinculades amb les quals realitzi l'operació.
 - o Anàlisi comparable i anàlisi funcional⁷⁴.

⁷³ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 16.

- o Explicació del mètode de valoració escollit (incloent justificació de l'elecció).
 - o Criteris de repartiments de despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de varies persones o entitats vinculades.
 - o Còpia dels acords previs de valoració vigents i altres decisions amb autoritats fiscals les quals estiguin relacionades amb operacions vinculades.
 - o Qualsevol altra informació rellevant.
- c. Informació econòmica - financera.
- o Estats financers anuals del contribuent.
 - o Conciliació entre les dades utilitzades per aplicar els mètodes de preus de transferència i els estats financers anuals.
 - o Dades financeres dels comparables i font dels que procedeixen.

En aquest apartat, cal destacar i tenir en compte que les entitats amb un import net de la xifra de negocis inferior a 45 milions d'euros⁷⁵, veuran simplificada la seva aportació documental⁷⁶.

- a. Descripció de la naturalesa, característiques i import de les operacions vinculades.
- b. Nom i cognoms o raó social, domicili fiscal i número d'identificació fiscal del contribuent i de les persones o entitats vinculades amb les que realitzi l'operació.

⁷⁴ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 17.

⁷⁵ Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939. Article 101.

⁷⁶ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 16.

- c. Identificació del mètode de valoració.
- d. Comparables obtinguts i valor derivats del mètode de valoració.

Finalment, per concloure aquest apartat, farem referència, tal i com també ho fa el Reial Decret 634/2015, a aquelles persones i entitats que queden excloses de l'obligació de prestar la documentació simplificada descrita per l'article 16.4 del Projecte del Reial Decret. Així doncs, el contingut simplificat de la documentació específica descrita anteriorment, no serà d'aplicació en els següents casos:

- Operacions realitzades per contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF), en el desenvolupament d'una activitat econòmica en estimació objectiva amb entitats en les que els contribuents o els seus cònjuges, ascendents o descendents, tinguin un percentatge igual o superior al 25% del capital social o dels fons propis.
- Operacions de transmissió de negocis.
- Operacions de transmissió de valors o participacions representatives de la participació en els fons propis de qualsevol entitat no admesa a negociació en algun mercat de valors.
- Operacions sobre immobles.
- Operacions sobre actius intangibles.

7.1.2 Anàlisi de l'article 14 del Reial Decret 634/2015⁷⁷

7.1.2.1 Informació país per país

Tal i com hem fet esment anteriorment, la informació país per país l'hauran de dur a terme aquelles societats mercantils dominants d'un grup, les quals no depenguin d'altres.

Per matisar, l'article 14. fa referència en exclusiva a aquelles empreses a les que els correspongui, durant els últims 12 mesos anteriors al període impositiu, un import net de xifra de negocis del conjunt de persones o entitats que formin el grup, d'almenys 750 milions d'euros. Seguidament, el mateix precepte inclou un llistat del tipus d'informació la qual s'ha de transmetre⁷⁸:

- Ingressos bruts del grup, distingint entre els obtinguts amb entitats vinculades i amb tercers.
- Resultats anteriors a l'Impost de Societats o equivalent.
- Impost sobre Societats o Impuestos de naturalesa idèntica satisfets, incloent les retencions.
- Impost sobre Societats o Impuestos de naturalesa idèntica meritats, incloent les retencions.
- Plantilla mitjana.
- Actius materials i inversions immobiliàries.
- Llista d'entitats residents, incloent establiments permanents i activitats principals de cadascuna d'elles.
- Informació rellevant.
- La informació es presentarà en la moneda local de la jurisdicció que correspongui.

⁷⁷ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aporva el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 14.

⁷⁸ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aporva el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 14.2.

De la mateixa manera que s'extreu de l'acció 13 del Pla BEPS, per tal d'aplicar els preus de transferència, ha d'existir la simetria d'informació entre els contribuents i les administracions tributàries. Sabem però, que en determinats estats, les administracions tributàries no són capaces d'aconseguir-la. Així doncs, cal destacar la importància de que aquestes administracions disposin de la informació adequada en relació a aquelles funcions més rellevants adoptades pels membres de grups multinacionals, tal i com es desprenia de l'Informe de R. Murphy Country by Country Reporting de l'any 2009⁷⁹, el qual va preveure aquest sistema de transparència d'informació entre les corporacions i els governs.

Com hem vist, aquest és un tema que ja ha sigut desenvolupat repetides vegades per l'OCDE, per exemple en l'*Informe de 3 d'octubre de 2013 sobre documentació de preus de transferència i informació a aportar a cada país*. En aquest sentit, l'Informe tractava com a tema més delicat la informació que s'havia de transmetre a cada país, fet pel qual resultava necessari decidir sobre la metodologia, el tipus d'impostos i el perímetre del *reporting*⁸⁰, així com els països als que s'ha de realitzar.

Altre document important en relació als preus de transferència és el *Llibre Blanc sobre Documentació Preus Transferència* de 30 de juliol de 2013⁸¹, el qual defineix alguns principis bàsics a tenir en compte. Per exemple, persegueix un objectiu clar per tal de desenvolupar el model BEPS d'una manera coherent, en el sentit d'aconseguir la consistència d'informació en relació als preus de transferència, en un camp on no existeix legislació uniforme per part dels Estats⁸². Principalment, cal remarcar la importància d'aquesta acció ja que permet constituir una mesura innovadora la qual podria

⁷⁹ Murphy, R (2009). *Country by Country Reporting*.

⁸⁰ Martín Jimenez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel (2014, gener). *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio? Quincena Fiscal Aranzadi 1-2*. Pàgina 107. Inclou informació sensible, des del punt de vista empresarial, sobre els processos empresarials, sense estar definides les garanties de confidencialitat d'aquesta informació o de subministrament de la mateixa a altres autoritats fiscals.

⁸¹ OCDE (2013). *Libro blanco sobre Documentación de Precios de Transferencia*.

⁸² Martín Jimenez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel (2014, gener). *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio? Quincena Fiscal Aranzadi 1-2*. Pàgina 108.

tenir uns resultats realment favorables en relació a la lluita contra l'erosió de la base imposable, degut a que les administracions tributàries podrien accedir a la informació que actualment no posseeixen, fet que permetrà conèixer el negoci dels grups de societats transnacionals i d'aquesta manera adoptar auditories de preus de transferència i dur-les a terme.

7.1.3 Les operacions vinculades⁸³

L'article 17 del Reial Decret 634/2015 fa referència a la determinació del valor de mercat de les operacions vinculades. En relació a l'apartat segon d'aquest article, podem observar els diversos requisits a tenir en compte per tal d'equiparar o de vincular dues o més operacions. Així doncs, tot seguit citarem aquestes circumstàncies a les que ens hem d'adequar per tal de poder determinar si dues o més operacions poden ser vinculades:

- Les característiques dels béns i serveis objecte de les operacions vinculades.
- Les funcions adoptades per les parts en relació a les operacions vinculades (incloent riscos i actius).
- Els termes contractuals que derivin de les operacions (responsabilitats, riscos i beneficis).
- Les circumstàncies econòmiques que afectin les operacions vinculades, concretament les característiques dels mercats.
- Les estratègies empresarials.

Així mateix, l'apartat 4 del mateix article 17 del Projecte del Reial Decret estableix que *"dues o més operacions són equiparables quan no existeixin entre elles diferències significatives en les circumstàncies a les que es refereix l'apartat anterior que afectin al preu del bé o servei o al marge de l'operació, o*

⁸³ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 17.

quan existint diferències, puguin eliminar-se efectuant els ajustaments de comparació necessaris"⁸⁴.

La Llei 27/2014 sobre l'Impost de Societats va establir una sèrie de novetats amb data d'efectes a 1 de gener de 2015, en relació a les operacions vinculades.

En aquest sentit, cal destacar la consideració de vinculació quan dues entitats on els mateixos socis, cònjuges, parentius per consanguinitat o afinitat fins a tercer grau, participin, ja sigui directa o indirectament, a almenys el 25% del capital social o fons propis. D'aquesta manera, podem veure que es veu restringit el perímetre de vinculació a la relació del soci amb la societat (25%), anteriorment era el 5%⁸⁵.

⁸⁴ Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprovava el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729. Article 17.4.

⁸⁵ Transfer Pricing (2015, 15 de gener). Reforma del régimen de operaciones vinculadas y precios de transferencia: comentarios a la nueva Ley ya aprobada (III). Recuperat el 10 de juliol de 2015. <http://transferpricingservices.es/blog-page-reforma-del-rgimen-de-operaciones-vinculadas-y-precios-de-transferencia-comentarios-a-la-nueva-ley-ya-aprobada-iii-es.html>

8. INCIDÈNCIA BEPS ALS PAÏSOS EN DESENVOLUPAMENT ⁸⁶

El Pla BEPS es considera de rellevant importància per als països en desenvolupament, ja que aquests són els que depenen, en major part, dels ingressos de les grans empreses multinacionals.

És d'aquesta manera, que les grans inquietuds, reptes i prioritats dels països en desenvolupament s'han tingut en consideració a l'hora de redactar el Projecte.

Cal tenir en compte però, que hi ha certs àmbits destinats prioritàriament a aquests Estats concrets. Fem referència a: la limitació de l'erosió de la base tributària a través de la deducció d'interessos i altres càrregues financeres⁸⁷; la prevenció de l'abús dels tractats fiscals i les mesures per evitar la elusió de l'establiment permanent⁸⁸; els preus de transferència⁸⁹; i la documentació relativa als preus de transferència i informe país per país⁹⁰.

⁸⁶ OCDE (2014, novembre). *El Proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. Países en desarrollo y BEPS.

⁸⁷ Acció 4 de l'Informe BEPS.

⁸⁸ Accions 6 i 7 de l'Informe BEPS.

⁸⁹ Acció 8, 9 i 10 de l'informe BEPS.

⁹⁰ Acció 13 de l'Informe BEPS.

9. EL PROJECTE BEPS A MÈXIC

Els directius de les grans companyies multinacionals establertes en països en desenvolupament han vist definit el seu futur a partir de la creació de l'Informe BEPS, ja que a partir d'aleshores aquests països s'han plantejat la possibilitat d'ajudar a constituir la legislació per tal d'establir normes d'alta complexitat i així com conviure amb empreses internacionals dotades d'una gran experiència. Tanmateix, experts apunten que algunes de les principals inquietuds plantejades pels països de l'Amèrica Llatina han estat considerats en el Projecte impulsat per l'OCDE⁹¹.

9.1 L'IMPACTE DEL PROJECTE BEPS A MÈXIC

Mèxic es tracta d'un Estat que pel seu sistema tributari no s'ha considerat com a un país el qual s'utilitzi per erosionar la base imposable d'altres, sinó que normalment s'ha identificat per la creació d'infraestructures en les que s'involucren altres estats per tal d'erosionar la base fiscal al país.

Les empreses mexicanes que pertanyen a grans grups multinacionals, en els darrers temps també han estat adequant i globalitzant els seus models de negocis amb l'objectiu principal de reduir costos a través de la centralització de les funcions⁹².

A Mèxic, les recomanacions establertes per l'OCDE es basaran principalment en dos sentits: els tractats de doble tributació i la pràctica de contravenir

⁹¹ Economía Crítica (2014, 27 d'agost). OCDE y la elusión en países en desarrollo. Recuperat el 12 de juliol de 2015. <http://www.economiccritica.com/2014/08/27/ocde-y-la-elusion-en-paises-en-desarrollo/>

⁹² Perdomo López, Luisa Fernanda, Ramírez Bulla, María Fernanda y Rodríguez Parra, Héctor Arnulfo (2014). Ventajas y desventajas de la implantación del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) en el territorio colombiano. Pàgina 16.

l'explotació d'híbrids. En el primer dels casos, a través dels tractats per evitar la doble imposició, s'hi poden incorporar alguna de les accions BEPS a través de les clàusules de limitació de beneficis⁹³.

9.1.1 Anàlisi de la implantació a Mèxic

Per tal de resoldre els interrogants de si l'Informe BEPS afectarà a Mèxic i de quina manera, hem d'estudiar les últimes reformes fiscals d'aquest Estat presentades al Congrés de la Unió per l'Executiu Federal i publicades al DOF⁹⁴ el dia 11 de desembre de 2013.

Primerament cal atendre a la nova reforma de la Llei de l'Impost Sobre la Renda, vigent a partir del dia 1 de gener de 2014. En aquest sentit, analitzant-ne l'article 4, podem extreure que els tractats per evitar la doble imposició únicament seran aplicables a aquells contribuents els quals acreditin residir a l'Estat en qüestió i a més compleixin els requisits previstos pel tractat i la Llei mexicana, entre els quals es situa l'obligació de presentar la documentació informativa de la situació fiscal d'aquella persona⁹⁵.

Tal i com fa referència aquest mateix article 4, i cito textualment: *“tractant-se d'operacions entre parts relacionades, les autoritats fiscals podran sol·licitar al contribuent resident a l'estranger que acrediti l'existència d'una doble tributació jurídica, a través d'una manifestació sota protesta de dir la veritat signada pel seu representant legal, en la que expressament s'assenyali que els ingressos subjectes a imposició a Mèxic i respecte dels quals es pretengui aplicar els beneficis del tractat per evitar la doble tributació, també es troben gravats en el seu país de residència, pel qual haurà d'indicar les disposicions jurídiques*

⁹³ CNN Expansión (2014, 21 de setembre). México va contra las multinacionales invasoras. Recuperat el 12 de juliol de 2015. <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/19/mexico-alista-acciones-contra-multinacionales-evasoras>.

⁹⁴ Diari Oficial de la Federació de Mèxic, on es publiquen les lleis, reglaments, acords, circulars, ordres i demés actes.

⁹⁵ DOF Mèxic, 11 de desembre de 2013, Llei de l'Impost Sobre la Renda, Mèxic. Article 4.

*aplicables, així com aquella documentació que el contribuent consideri necessària a tals efectes*⁹⁶.

És a dir, en aquests casos, el resident a un país estranger ha de demostrar que els ingressos obtinguts a l'Estat de Mèxic igualment estan gravats al seu país de residència, per tal de poder aplicar el benefici previst en el tractat que correspongui.

Conseqüentment, aquest precepte es tracta d'una mesura unilateral que adoptaria el país per tal d'impedir que els tractats internacionals per evitar la doble imposició que Mèxic hagi signat amb d'altres països, comportin com a conseqüència la doble desgravació⁹⁷.

Així doncs, tal i com hem vist i degut a que les autoritats fiscals mexicanes han assenyalat que moltes de les empreses multinacionals residents a Mèxic realitzen operacions les quals erosionen la base imposable al país, l'última reforma fiscal de l'Estat va incidir en aquest àmbit incorporant l'esperit de les accions BEPS.

⁹⁶ DOF Mèxic, 11 de desembre de 2013, Llei de l'Impost Sobre la Renda, Mèxic. Article 4 paràgraf segon.

⁹⁷ Thomson Reuters (2013, 1 de novembre). *El Reporte BEPS y su impacto en México*. DOFISCAL. Iniciativa Fiscal.

10. ÀMBIT NORMATIU

El principal problema que esdevé el plantejament del Projecte BEPS, és si aquest es tracta de l'inici d'un nou sistema fiscal internacional, o si d'altra banda consisteix simplement en reparar el model anterior. La resposta però, sembla apuntar més cap al segon dels casos, és a dir, encara que els canvis creats per l'OCDE pretenguin ser substancials, es preveu la prolongació del mecanisme normatiu ja existent. D'altra banda, el projecte no disposa clarament d'unes fons inspiradores ni d'uns principis fonamentals, cosa que podria provocar que l'èxit esperat no arribés a ser tant important com es podia preveure⁹⁸.

En aquest sentit, fa falta també plantejar-nos l'origen de les idees plantejades per l'Informe. Hem d'entendre per tant, que es tracta de recomanacions dictades per institucions supranacionals, en aquest cas l'OCDE, tinguin o no aquestes poder normatiu, fet pel qual s'entén que es tracta d'actes sense eficàcia normativa⁹⁹.

Com sabem, degut a les seves característiques, l'origen i la seva posició dins del sistema de fons, aquestes recomanacions pertanyen al sistema de *soft law*¹⁰⁰. Dins de l'àmbit d'aquestes idees, podem trobar diverses denominacions per tal de referir-se a elles, com són per exemple les recomanacions, les decisions, les comunicacions, les directrius, els codis de conducta, entre altres¹⁰¹.

⁹⁸ Martín Jimenez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel (2014, gener). *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?*. Quincena Fiscal Aranzadi 1-2.

⁹⁹ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

¹⁰⁰ Conjunt d'instruments que en un principi manquen de rang normatiu, que han estat creats per institucions dotades de poder legislatiu, però, no obstant, condicionen la sobirania legislativa dels estats afectats i adquireixen rellevància jurídica.

¹⁰¹ Sarmiento, Daniel. *La autoridad del derecho y la naturaleza del soft law*. Cuadernos de Derecho Público, 28 (2006). Pagina 221 a 266.

No obstant, les normes de *soft law*, tal i com estableix la seva definició, pretenen influir sobre el dret positiu dels Estats, de manera que aquestes estableixen els principis informadors dels diferents ordenaments nacionals, delimitant-ne el marc conceptual¹⁰².

La finalitat que persegueixen les normes descrites fins ara és la d'aproximar les diverses legislacions nacionals, i per aquest motiu, normalment són utilitzades pels organismes supranacionals, com l'OCDE.

Així doncs, entenem que el que un dels objectius de l'Informe BEPS és el d'aproximar els diversos règims fiscals dels Estats participants. I en efecte, les recomanacions de l'OCDE s'estableixen com a bases a tenir en compte a l'hora d'interpretar les diferents disposicions nacionals¹⁰³.

¹⁰² OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

¹⁰³ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).

CAPÍTOL CINQUÈ

CONCLUSIONS

11. CONCLUSIONS

L'Informe BEPS: plantejament d'una nova era fiscal resulta un anàlisi actual i recent del model de Projecte creat per l'OCDE. En aquest sentit, aconsegueix els objectius principals a tractar, els quals han sigut, l'estudi sistemàtic de les accions i recomanacions efectuades, així com l'aplicació interna que n'efectuen els estats.

En efecte, la finalitat perseguida per l'OCDE, crear uns principis internacionals fiscals que es puguin aplicar a les empreses multinacionals per tal de que aquestes tributin als estats on generen valor, no s'adoptarà en un temps pròxim, ja que la reparació del sistema tributari internacional que es pretén aconseguir no té un punt de partida clar.

Partint d'aquesta reflexió, es pot arribar a entendre que el Projecte BEPS genera inseguretats pel fet de ser innovador, i és realment important que els estats adequin les recomanacions plantejades als seus sistemes normatius nacionals, ja que sinó el resultat podria ser negatiu creant inseguretats jurídiques.

El termini fixat per l'OCDE, per tal de que els estats compleixin amb el Pla d'Acció, finalitza al setembre de 2015, així doncs, durant aquest temps l'Organització haurà de tractar temes d'alta complexitat sota la pressió política dels estats.

Les grans empreses multinacionals, d'altra banda, també cal que meditin amb certa coherència el plantejament de l'Informe, perquè els pot influir en les seves estructures de planificació. També, són principalment aquestes societats les que han d'actuar en les seves polítiques de transparència transmetent, com s'ha vist anteriorment, tota la documentació i informació detallada i específica a les administracions tributàries.

Personalment, crec que la iniciativa adoptada prové de les gestions que han efectuat al llarg de les darreres dècades moltes de les empreses multinacionals, ja que el problema no esdevé com una novetat, sinó que s'iniciava temps enllà, pel fet de que els ciutadans dels països desenvolupats ens veiem afectats per la forta pressió tributària, i aquest concepte es suma a les grans maniobres dutes a terme per les societats per tal d'evitar la tributació.

Conseqüentment, el plantejament inicial poc sòlid i sense un fonament bàsic ens podria dur a un resultat no esperat per l'OCDE, i per tant no poder afirmar del cert cap a quina vessant ens guiarà el Projecte.

Majoritàriament, el tema que més rellevància obté el plantejament de les accions, des del meu punt de vista, és la incorporació que n'ha fet Espanya a la seva normativa estatal. En aquest sentit, s'han de tenir en compte una sèrie de matisos. El dia 15 de març de 2015 es va publicar el Projecte de Reial Decret pel que s'aprovava el text del Reglament de l'Impost sobre Societats, amb l'objectiu de que aquest complís amb l'adequació i l'actualització de les normes disposades per la Llei de l'Impost sobre Societats. En efecte, aquest Projecte plantejava la introducció de la principal novetat a adquirir per aquest any 2015, adoptar modificacions substancials en matèria de les entitats i les operacions vinculades, fent esmena principalment a l'acció 13 de l'Informe BEPS. Com s'ha vist en el cos del treball, la principal innovació en aquest supòsit és la informació país per país com a eina fonamental i indicadora de la política de preus de transferència.

En aquest mateix àmbit, el Projecte de Reial Decret incorporava la simplificació i el contingut de la documentació en matèria d'operacions vinculades a aportar per part de les entitats amb un import net de la xifra de negocis inferior a 45 milions d'euros. Fent referència a aquest plantejament, s'arriba a la conclusió de que les petites i mitjanes empreses veuen simplificades les seves càrregues administratives tributàries, mentre que les societats multinacionals es veuen afectades per l'augment de l'exigència de transparència en les seves actuacions.

Fins ara, en aquest capítol cinquè s'ha estat parlant del Projecte de Reial Decret de l'Impost sobre Societats, si més no cal destacar, l'aprovació immediata que ha obtingut aquest. El passat dia 11 de juliol de 2015 va ser publicat al BOE el Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats, entrant en vigor el dia següent a la seva publicació. Tanmateix, el Reial Decret serà d'aplicació per al període impositiu iniciat el dia 1 de gener de 2015, no obstant, el seu article 14, el qual tracta la informació país per país, adquirirà vigència al 2016.

Per concloure aquest estudi, cal tenir en compte la rapidesa en que el Projecte de Reial Decret s'ha publicat a Espanya, que com bé he dit, m'ha sorprès gratament. Així doncs, havent treballat en l'àmbit espanyol, m'agradaria afirmar que ha sigut un dels primers països en dur a la pràctica les recomanacions i idees que l'OCDE ha plasmat en el seu ambiciós Projecte.

Finalment, serà al llarg del 2015 quan els estats hauran de treballar a fons per a poder adequar les seves normatives internes als principis bàsics, tot i no ser prou contundents per la seva novetat, impulsats per l'Organització internacional la qual vetlla per conduir la societat cap a un futur millor.

12. BIBLIOGRAFIA

Informes

- OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès).
- OCDE Publishing (N. 72. 2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Pàgina 62 i 63.
- OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios. Pàgina 15 i 16.
- OCDE (2014). *Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia y al informe país por país*. Acción 13: Objetivo del 2014. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios.
- OCDE (2014, novembre). *El Proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. Países en desarrollo y BEPS.
- OCDE (2013, 30 d'abril). *Manual OCDE Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*. Comitè Directiu del Fòrum Mundial sobre Preus de Transferència de l'OCDE.
- OCDE (2013). *Libro blanco sobre Documentación de Precios de Transferencia*.

- OCDE (2002). *Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*.
- OCDE (1999). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*.
- OCDE (1998). *Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente*.
- OCDE (1987). *Conduit Companies Report*.
- OCDE (1986). *Base Companies Report*. Adoptat per l'OCDE el 27 de novembre de 1986.
- Universitat de Barcelona (2014). *La actualidad de los precios de transferencia, en el marco del Plan BEPS y de los países del Mercosur*.
- Perdomo López, Luisa Fernanda, Ramírez Brulla, María Fernanda y Rodríguez Parra, Héctor Arnulfo (2014). *Ventajas y desventajas de la implantación del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) en el territorio colombiano*.
- Martín Jimenez, Adolfo y Calderón Carrero, José Manuel (2014, gener). *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?. Quincena Fiscal Aranzadi 1-2*.
- Thomson Reuters (2013, 1 de novembre). *El Reporte BEPS y su impacto en México*. DOFISCAL. Iniciativa Fiscal.
- Trejo, Gabriel y Galán, M. Jesús (2012). *La cláusula de beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*. OCDE (Cuadernos de Formación. Colaboración 15/12. Volumen 15/2012).
- Murphy, R (2009). *Country by Country Reporting*.

- Sarmiento, Daniel. *La autoridad del derecho y la naturaleza del soft law*. Cuadernos de Derecho Público, 28 (2006).
- Van Weeghel, S. *The Improper Use of Tax Treaties* (Deventer, Kluwer, 1998).

Legislació

- Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel que s'aporva el Reglament de l'Impost sobre Societats. BOE dissabte 11 de juliol de 2015. Núm. 165. Sec. 1. Pàg. 57729.
- Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats. BOE divendres 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Sec. 1. Pàg. 96939.
- DOF Mèxic, 11 de desembre de 2013, Llei de l'Impost Sobre la Renda, Mèxic.
- Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària. BOE dijous 18 de desembre de 2003. Núm 302. Pàg. 44987.

Webgrafia

- Expansión. (2015). *Grupo de los G20*. Recuperat el 20/02/15, de <http://www.expansion.com/diccionario-economico/grupo-de-los-20-g20.html>
- Thomson Reuters (2014, 2 d'octubre). *Doctrina Actual: El Plan de Acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios*. BEPS (base erosion and profit shifting). Recuperat el 17 de març de 2015. <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/02/10/2014/doctrina-actual-el-plan-de-accion-ocde-contra-la->

erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-los-beneficios-beps-base-erosion-and-profit-shifting

- Transfer Pricing (2015, 15 de gener). *Reforma del régimen de operaciones vinculadas y precios de transferencia: comentarios a la nueva Ley ya aprobada (III)*. Recuperat el 10 de juliol de 2015. <http://transferpricingservices.es/blog-page-reforma-del-rgimen-de-operaciones-vinculadas-y-precios-de-transferencia-comentarios-a-la-nueva-ley-ya-aprobada-iii-es.html>
- Economía Crítica (2014, 27 d'agost). *OCDE y la elusión en países en desarrollo*. Recuperat el 12 de juliol de 2015. <http://www.economiacritica.com/2014/08/27/ocde-y-la-elusion-en-paises-en-desarrollo/>
- CNN Expansión (2014, 21 de setembre). *México va contra las multinacionales invasoras*. Recuperat el 12 de juliol de 2015. <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/19/mexico-alista-acciones-contra-multinacionales-evasoras>.

ANNEX I¹⁰⁴

Acció	Objectius	Data límit
Acció 1. Aconseguir els reptes de l'economia digital per a la imposició	Informe que identifiqui les qüestions que planteja l'economia digital i les accions possibles fer a aconseguir-ho.	Setembre 2014
Acció 2. Neutralitzar els efectes dels desajustaments provocats per mecanismes híbrids	Desenvolupar disposicions convencionals i recomanacions pel disseny de normes internes per neutralitzar l'efecte dels mecanismes i entitats híbrides.	Setembre 2014
Acció 3. Enfortir les normes CFC	Desenvolupar recomanacions relatives al disseny de normes per a les companyies foranes controlades.	Setembre 2015
Acció 4. Limitar l'erosió de la base imposable per via de deduccions en interessos i altres pagaments financers	Crear recomanacions en relació a les millores pràctiques en el disseny de normes per evitar l'erosió de la base imposable mitjançant la utilització de les despeses per interessos, i altres pagaments financers que són econòmicament equivalents als pagaments per interessos.	Setembre 2015
	Paral·lelament, orientacions sobre preus de transferència en relació a la fixació de preus de les transaccions financeres vinculades.	Desembre 2015
Acció 5. Combatre les pràctiques tributàries pernicioses, tenint en compte	Actualitzar el treball sobre pràctiques tributàries pernicioses donant prioritat a la millora de la transparència.	Setembre 2014

¹⁰⁴ OCDE (2014). *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (BEPS per les sigles en anglès). Visió general de les accions i calendaris. Pàgina 33 a 40.

la transparència i la substància	Treballant també sobre els països no membres de l'OCDE.	Setembre 2015
	Modificar i corregir els criteris existents.	Desembre 2015
Acció 6. Impedir l'abús de conveni	Desenvolupar disposicions i recomanacions en relació a la creació de normes que impedeixin la concessió dels beneficis del conveni en circumstàncies inapropiades.	Setembre 2014
Acció 7. Impedir l'elusió artificial de la condició d'EP	Modificar la definició d'EP per tal d'impedir l'elusió de l'estatut d'EP en relació a l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.	Setembre 2015
Acció 8. Assegurar que els resultats en els preus de transferència estiguin en línia amb la creació de valors intangibles	Dissenyar normes que impedeixin l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis per mitjà del moviment d'intangibles entre membres del grup.	Setembre 2014
	Dissenyar normes de preus de transferència especials pels intangibles.	Setembre 2015
Acció 9. Assegurar que els resultats dels preus de transferència estiguin en línia amb la creació de valors i riscos de capital	Desenvolupar normes que impedeixin l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis per mitjà de la transferència de riscos o l'assignació excessiva de capital a membres del grup societari.	Setembre 2015
Acció 10. Assegurar que els resultats dels preus de transferència estiguin en línia amb la creació de valors i altres transaccions d'alt risc	Crear regles que impedeixin l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis per mitjà de la participació en transaccions que normalment no es donaríen.	Setembre 2015
Acció 11. Crear metodologies per a la recopilació i anàlisi de dades en relació a l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis i de les	Fer recomanacions relatives a indicadors de la magnitud i impacte econòmic de l'erosió de la base imposable i del trasllat de beneficis i garantir que es disposa d'eines suficients per tal de supervisar	Setembre 2015

accions per enfrontar-se a ella	l'eficàcia i l'impacte BEPS.	
Acció 12. Exigir als contribuents que revelin els seus mecanismes de planificació fiscal agressiva	Desenvolupar recomanacions relatives al disseny de normes de declaració obligatòria per a transaccions agressives o abusives, tenint en compte les despeses administratives per a l'administració tributària i per a les empreses.	Setembre 2015
Acció 13. Reexaminar la documentació sobre els preus de transferència	Crear normes referents a la documentació sobre preus de transferència per tal d'augmentar la transparència en relació a les administracions tributàries.	Setembre 2014
Acció 14. Fer més eficaços els mecanismes de resolució de controvèrsies	Buscar solucions per lluitar contra els obstacles que impedeixin que els països resolguin les controvèrsies en els convenis per mitjà de processos amistosos.	Setembre 2015
Acció 15. Desenvolupar un instrument multilateral	Analitzar les qüestions de dret internacional públic i tributari en relació amb el desenvolupament d'un instrument multilateral que permeti que les jurisdiccions que ho desitgin, adoptin les mesures desenvolupades al llarg dels treballs de l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.	Setembre 2014
	Desenvolupar el mecanisme multilateral.	Desembre 2015