

CLAVES DE FISCALIDAD INTERNACIONAL EN AMÉRICA LATINA: ENTRE LAS RECETAS BEPS Y EL PRAGMATISMO EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

KEYS TO INTERNATIONAL TAXATION IN LATIN AMERICA:
BETWEEN RECIPES BEPS AND PRAGMATISM IN THE FIGHT
AGAINST FISCAL EVASION

Gemma PATÓN GARCÍA*

RESUMEN: Este estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de cada una de las quince acciones contempladas en el Proyecto BEPS de OCDE con una perspectiva global y comprensiva de los puntos de vista de los países del área LAC que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las administraciones tributarias nacionales.

PALABRAS CLAVE: fiscalidad internacional; América Latina; Proyecto BEPS; evasión fiscal; OCDE.

ABSTRACT: The main objective of this study is to provide a solid reflection after the elaboration of the reports of each of the fifteen actions contemplated in the BEPS Project with a global perspective and comprehensive understanding of the LAC area countries that condition the legislative decisions and the implementation of the measures by the national tax administrations.

KEYWORDS: International taxation; Latin America; Project BEPS; tax evasion; OECD.

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales. Contacto: <Gemma.Paton@uclm.es>. Fecha de recepción: 11 de mayo de 2017. Fecha de aprobación: 28 de agosto de 2017.

I. INTRODUCCIÓN

El nuevo diseño del marco de la fiscalidad internacional propuesto por la OCDE en su Plan BEPS enfrenta un reto ambicioso pues las posibilidades de planificación fiscal que ofrece la actual economía globalizada encuentran su contrapunto en los diversos intereses de las economías nacionales en el mundo, situación de la que subyace una inicial y evidente incertidumbre acerca de la efectividad que logrará alcanzar.

Los países pequeños y no tan pequeños han planteado repetidas veces su intención de avanzar en la línea del Plan, si bien su esencial preocupación reside en la falta de recursos o potencial pérdida de base como consecuencia de los resultados de BEPS, habida cuenta que los ingresos tributarios en estos países son un porcentaje del PIB de aproximadamente la mitad que en los países de la OCDE. No en vano, en estos países existe una mayor dependencia de los recursos financieros procedentes de los Impuestos a la Renta que, además, habitualmente son de base estrecha. De hecho, mientras que en los países latinoamericanos ronda el 20%, en los países desarrollados está en torno al 10%¹.

Así los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo se trasladan al ámbito social, ya que los bajos ingresos tributarios –junto a los grandes nichos de informalidad tributaria– limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de la base imponible constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren los gobiernos para financiar sus servicios públicos, pero también para la soberanía, la justicia tributaria y la desigualdad.

¹ House of Commons International Development Committee, *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session 2012-13, 16, Julio 2012, p. 5.

En todo caso, la adopción de medidas alineadas al Plan BEPS debe ser fruto de un proceso meditado por cada Estado a la vista de la evolución del Plan en el escenario internacional. Pero también no es menos cierto que las iniciativas nacionales deben ajustarse a la realidad social y económica de cada país y deben procurar evitar conflictos con las Administraciones de otras jurisdicciones con los que existan relaciones comerciales ante la posibilidad de que pueda verse afectada su posición competitiva². También hay que contar con el conservadurismo de los países que se están beneficiando del *status quo* de la fiscalidad internacional actual que puede que intenten mantener sus posiciones para evitar pérdidas recaudatorias, situación que entendemos puede removerse a través de la acción coordinada y temporánea del resto de Estados en la implementación del Plan.

Además, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED) ha generado lagunas y espacios de no imposición que proporcionan muchas oportunidades a las multinacionales para evadir el pago de su justa porción de impuesto. Pero también la necesidad de los países latinoamericanos de atraer la inversión extranjera hace que sea más difícil la incorporación y el cumplimiento de reglas tributarias estrictas. De este modo, la elusión tributaria de las multinacionales se sostiene sobre el secreto bancario que ampara a las jurisdicciones *offshore*³ y que, adicionalmente, facilita la fuga de capital de origen ilícito y el lavado de dinero.

² En esta línea se manifiestan MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M., “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*, núm. 1, BIB 2014\267, pp. 8-9.

³ Al respecto, ver BASSO, A.P., “El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades offshore. La experiencia en Brasil”, y CAMACHO CÓRDOBA, C.H., “La experiencia en Panamá”, en PATÓN GARCÍA, G., SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (coords.), *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 397 y ss.

En este sentido, nos parece que es el momento idóneo para elaborar un estudio global y de conjunto, partiendo de los principales avances en las reuniones mantenidas en el área latinoamericana que reflejan la preocupación y los intereses específicos de los países de la región, junto a las medidas adoptadas, retos y controversias que suscita la implementación del proyecto BEPS en cada uno de los países protagonistas de interés tanto para los profesionales del ámbito privado del sector de la asesoría o consultoría de empresas, como para los funcionarios públicos de administraciones tributarias.

Así, este estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de cada una de las quince acciones contempladas en el Proyecto BEPS de OCDE con una perspectiva global y comprensiva de los puntos de vista de los países del área LAC que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las administraciones tributarias nacionales. En concreto, las consideraciones se centran en el debate sobre la implementación del Plan BEPS que se está generando en el área latinoamericana donde se han dado los primeros avances alineados al proyecto BEPS en algunos de estos países.

El Plan BEPS se sostiene por una serie de medidas para transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte de las siguientes premisas: la regulación de vacíos legales, la modificación de la normativa internacional, que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países, la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. En definitiva, la demanda de una mayor voluntad política para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, así como para acometer las reformas necesarias en el plano legal y administrativo constituye un desafío esencial para lograr el éxito de los objetivos de la OCDE y el G20.

Para comenzar incluimos un apartado en que recogen los principales temas de debate, reuniones de discusión celebradas y

las claves a resolver para los países LAC. A continuación se pretende poner de manifiesto el panorama general del área latinoamericana haciendo mención de los principales retos políticos, económicos, administrativos y normativos que presenta la implementación del proyecto BEPS en Latinoamérica. Y colaborando en nuestro propósito inicial, aportamos un apartado con los primeros avances en materia de las recomendaciones expuestas por la OCDE en el proyecto BEPS, cuya utilidad debe hacerse patente en la proyección y desarrollo socioeconómico de los países del área latinoamericana, así como en la internacionalización de su tejido empresarial dentro de un marco globalizado. Finalmente, redactamos unas conclusiones para este modesto trabajo que, a su vez, espera poder brindar elementos de interés común para la optimización de los recursos administrativos disponibles y la gestión de las Administraciones tributarias del proceso.

Igualmente, remitimos al lector para un mayor análisis de estos temas a la obra que en esta temática hemos tenido el placer de coordinar con ilustres profesionales y tributaristas de Latinoamérica que ha cristalizado en la publicación por la editorial Thomson Reuters con el título “Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica” en Lima, junio de 2016⁴.

II. CONTEXTUALIZACIÓN TEMÁTICA EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS: POSICIONES Y RETOS EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

El punto de inflexión en el debate sobre la erosión de bases y deslocalización de beneficios puede tal vez fijarse en los eventos y foros de discusión que han logrado extender la problemática y el planteamiento de la lucha contra la evasión fiscal entre los que se citan en las reuniones regionales de Lima y Bogotá de 2015, el

⁴ El contenido de la obra puede consultarse en el siguiente link: <http://marketing.legalpublishing.cl/2016/peru/12_DICIEMBRE/Desafio.html>.

Congreso del ILADT celebrado en México D.F., en noviembre de 2015, el Congreso de la IFA celebrado en Lima en mayo de 2016 o los constantes esfuerzos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias por abordar la relevancia de las cuestiones que afectan a la tributación internacional en el área regional LAC y colaborar en la capacitación de los recursos humanos de las Administraciones tributarias.

La citada reunión de la IFA celebrada en Lima en 2016 aporta la inspiración del modelo de estudio en que se considera la necesidad de confrontar los retos que se presentan para las Administraciones Tributarias y los planteamientos y preocupaciones del sector privado ante el proceso BEPS que se avecina.

Igualmente, el debate de las Conferencias regionales celebradas en Lima y Bogotá (2015) se centraron en los temas de interés para el área geográfica como son las transacciones de materias primas o *commodities*, las deducciones de intereses, las dificultades para identificar operaciones comparables en el análisis de precios de transferencia, así como el desarrollo de herramientas para implementar soluciones a los problemas planteados por BEPS⁵. Básicamente, el gran tema para la región latinoamericana es la tributación de las materias primas o *commodities*. Las operaciones que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o tributación cero producen una distribución injusta del ingreso. De aquí la importancia del intercambio de información automático que despierta gran interés y preocupación, principalmente para la zona Caribe y Centroamérica. De hecho, parece que las acciones del Plan BEPS no basta para lograr involucrar e implementar la voluntad y la iniciativa de los países en desarrollo, sino que también se precisan medidas adicionales para contrarrestar el secreto financiero de las empresas, incluyendo el requerimiento para que las multinacionales proporcionen informes públicos combinados and país por país, el establecimiento de un intercambio automático multilateral e integral de información

⁵ *Boletín e-CIAT*, núm. 7, marzo 13, 2015. Consultado en: < <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html>>.

tributaria, y la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*).

Son muchas las *expectativas* puestas en el proyecto BEPS y se han dicho cosas tal vez bastante grandilocuentes: “paradigma de la tributación internacional”, “inmenso y nuevo capítulo del DTT”, “acceso a justicia fiscal mundial”, etc. A mi juicio, lo más *prudente y realista* respecto al papel del proyecto BEPS, y probablemente de mayor aceptación por el común de los países, desarrollados o no, sería enfocar su articulación como un modelo que persigue la creación de un *clima de cooperación internacional tributaria a escala multilateral* cuyo éxito dependerá de la implicación creciente del mayor número de países. En este sentido, el reconocimiento del nuevo escenario fiscal en el ámbito internacional donde el reporte “*country by country*” y el concepto de “*cooperative compliance*”, nos sitúan ante unas nuevas coordenadas en materia de tributación internacional obliga a analizar el asunto desde un punto de vista que rebasa las fronteras nacionales.

A pesar de la *vocación inclusiva* de la OCDE, albergo dudas razonables acerca de si la participación de países no OCDE en la fase de elaboración de los informes acción por acción (países asociados no miembros de la OCDE, países en desarrollo con sus preocupaciones particulares y la participación de la ONU) resuelve el tema de legitimidad que dicha institución tiene en tanto que sus planteamientos muestran limitaciones y escasamente integran los intereses de los *developing countries*.

Sea como fuere, como es sabido, sólo dos países de Latinoamérica forman parte actualmente de la OCDE: México y Chile. Pero como la propia organización informa en su página web, “la OCDE está más cerca que nunca de América Latina y el Caribe”, ya que Colombia y Costa Rica están en proceso de adhesión; la Organización está llevando a cabo un Programa País con Perú y un programa de cooperación con Brasil y Argentina y todos estos países, además de la República Dominicana, Panamá y Uruguay, son miembros del Centro de Desarrollo de la OCDE.

A pesar de ello, BEPS, como creación intelectual de la OCDE sigue siendo visto como algo ajeno a la cultura tributaria latinoamericana.

americana. No es aventurado afirmar que la filosofía de BEPS no se adecuaba a la realidad económica y social de países de esta área económica diferente a la de los que inspiran las soluciones OCDE. De hecho, “las acciones BEPS parten de la aplicación de *criterios técnicos* avanzados y de la aplicación de *principios* que en muchos casos son desconocidos para la legislación latinoamericana e incluso ajenos a la tradición jurídica constitucional de estos países. Ante esta realidad, los gobiernos de países latinoamericanos, se ven ante la disyuntiva de continuar aplicando sus disposiciones fiscales (de menor avance y sofisticación), o bien, de intentar incorporarse a esta *ola de modernidad tributaria* que representa BEPS”, por la que ha apuestan cada vez mayor número de países.

Al menos el impacto que el tema comienza a tener se demuestra por las recientes *reformas fiscales* sucedidas en México, Chile, Costa Rica y, sobre todo, Colombia, junto con la más reciente de Perú –en diciembre de 2016- respecto de la acción 13 BEPS (Decreto Legislativo N° 1312 IR, información estandarizada –*local file, master file* y *CbCreporing*), a la hora de incorporar a sus respectivas legislaciones soluciones legales basadas directamente en las propuestas BEPS. Como pueden intuir, esta acción es trascendental en la práctica, si bien su operatividad se condiciona por las *funciones que pueda adjudicarse a la información solicitada*, ante la indefinición por parte de la OCDE. No en vano, en el área LAC se trabaja desde 2012 en torno al “Estándar de Información Pública” por parte de las Administraciones Tributarias con el impulso del CIAT. Así en febrero de 2016 se celebró en Panamá la primera reunión del Comité de Dirección sobre “Disponibilidad de Información Pública (DIP)” de interés para el control del cumplimiento tributario tras su definición en el documento publicado por CIAT en 2013.

Asimismo, la complejidad e ineffectividad de las normas actuales para la transferencia de precios entre partes vinculadas, basadas en el principio de plena competencia (*arm's length principle*) son parte del problema. La débil transparencia en los informes de las corporaciones hace que sea también difícil su aplicación. Por

ello, una de las cuestiones identificadas como importantes para la Región es la prevención del abuso en la tributación de las rentas derivadas de la extracción de recursos naturales, y el análisis de medidas legislativas adoptadas por países de la región, entre ellas el llamado “sexto método” que genera muchas dudas para los países latinoamericanos, pero también muchas expectativas⁶. Así, estos países solicitaron a la OCDE que dedique más tiempo al análisis de esta medida o forma de aplicar el CUP (“Comparable Uncontrolled Price”) según sea la concepción que se adopte.

Otro de los temas de especial interés gira sobre la deducción de intereses u otros pagos a las entidades vinculadas, donde se advierte que un tema previo sería tratar la existencia del crédito o no, para después proceder a la deducción limitada. De lo contrario, todos tomarían la deducción hasta un límite, independientemente de que exista o no el crédito. Desde luego la limitación a la deducibilidad de los pagos como intereses podría colaborar en una reducción de ingresos tributarios en el país fuente y, por tanto, este es un asunto crucial para los países en vías de desarrollo. No obstante, muchos de estos países están poco receptivos a introducir este tipo de medidas porque observan que ello genera un desincentivo a la inversión extranjera⁷.

En definitiva, y al margen de los temas sustantivos, podemos encabezar el capítulo de retos a los que se enfrentan los países de la Región LAC con las dificultades políticas y administrativas que pueden encontrar en la implementación de las acciones BEPS: en

⁶ El listado completo de las cuestiones identificadas para el debate en la Región latinoamericana, consultado en: <<http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf>>, así como el desarrollo posterior del debate sobre las líneas de actuación en la reunión de Lima. Consultado en: <<http://www.oecd.org/ctp/Resumen-de-Resultados-Reunion-sobre-BEPS-de-Lima-Febrero-2015.pdf>>.

⁷ En tal sentido se aconseja que la OCDE trabaje por una mayor coordinación más que recomendar mejores prácticas para superar este problema como sostiene PICCIOTTO, S., *Informe sobre Erosion de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo*, enero 2014, p. 7. Consultado en: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>>.

primer lugar, para recabar el apoyo político para el cambio de estructuras legislativas, como ya hemos mencionado; segundo, no dejan de planear incertidumbres sobre la capacidad de las Administraciones a la hora de aplicar la legislación, una vez aprobada, teniendo en cuenta las limitaciones de recursos y de información disponible y, tercero, habrá que solventar el desafío que presenta la coordinación de las acciones BEPS a nivel regional.

Como directrices en el modo de encarar el Plan BEPS por los países de la Región LAC podría observarse que desde la perspectiva del fomento del desarrollo, han de continuar por la ampliación de su red de tratados para obtener beneficios similares para las empresas locales o la remodelación de sus normas sobre precios de transferencia a la vista de las normas imperantes del Modelo OCDE. Asimismo, la OCDE ha despejado cualquier atisbo que pudiera hacer pensar que los objetivos del Plan BEPS se sitúan en un reajuste de derechos de imposición, de manera que los países de la Región LAC y, en especial, aquellos en desarrollo, se intuye se centrarán en la implementación de métodos de defensa frente a la erosión de las bases imponibles⁸.

III. LAS VARIABLES ECONÓMICAS, JURÍDICAS Y ADMINISTRATIVAS PARA LA ADOPCIÓN DE DECISIONES EN LOS PAÍSES DEL ÁREA LAC

Puede que el primero de los desafíos a solventar en las áreas regionales de los países en desarrollo sea solventar el desafío que presenta la coordinación de las acciones BEPS a dicho nivel regional. Sin duda, los avances en la coordinación colaborarían en una disposición más decidida por cada uno de los Estados para hacer frente a los objetivos materiales del Proyecto BEPS.

⁸ En este sentido, WAGENAAR, L., “The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 2/2015, pp. 11-12.

En este sentido, el pragmatismo individual de los Estados podría generar desajustes normativos en orden al principio de competencia fiscal y resultados insatisfactorios en materia de planificación fiscal agresiva. Si bien es cierto que esperar la erradicación de la planificación fiscal agresiva no es una realidad tópica del proyecto BEPS, al menos, la pretensión ha de residir en tener como meta frenar y poner remedio a la erosión de bases y la evasión fiscal de las multinacionales.⁹

Como se ha señalado anteriormente, este es uno de los principales retos a que se enfrentan los países en desarrollo –y, en especial, aquellos de la región LAC–, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED). Esta orientación crea escenarios de no imposición que suponen una amenaza cierta a los objetivos reflejados en el proyecto BEPS, en tanto que proporcionan espacio para estrategias de las multinacionales que recaen en la evasión del pago de lo que pudiéramos considerar como la justa porción de impuesto. En efecto, el desafío que tienen ante sí los países en desarrollo plantea el binomio de modelos de atracción de inversión privada que al tiempo eviten la pérdida de recursos, así como el mantenimiento de un nivel de crecimiento con una presión fiscal que conduzca a la reducción de la pobreza de manera importante.¹⁰

En este sentido, debe afirmarse que la OCDE ha tendido la mano a los países en desarrollo, siendo diversas las acciones que estarían dirigidas para fortalecer la capacidad y acceso a la información de estos países. Algunas de las acciones puede que tengan importantes dificultades políticas y administrativas para su imple-

⁹ RAMOS ANGELES, J.A., “El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015”, *Derecho & Sociedad*, núm. 35/2015, p. 396. También ver PATÓN GARCÍA, G., “Panorama fiscal post BEPS: una apuesta por la superación de los retos en la ejecución”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 399, 2016, p. 111.

¹⁰ VALLE BILLINGSHURST, A., “Agenda sobre tributación internacional y sus repercusiones en el Perú”, Entrevista, *Enfoque Internacional*, n° 13/2015, p. 7.

mentación, pero meramente la puesta en común de estas prácticas puede ser una política útil, incluso si no se siguen las recomendaciones BEPS¹¹.

Ante la falta de definición de conceptos, concreción de planteamientos y comienzo temporal de implementación del nuevo modelo por el que aboga BEPS, elementos fundamentales para observar la eficacia práctica en cada país de los informes country-by-country serán la promoción de la *cultura de cumplimiento cooperativo* que desarrollen las administraciones tributarias¹², así como la postura jurisprudencial que los tribunales nacionales adopten en relación a temas como la aplicación de las cláusulas antiabuso –aspecto muy controvertido por ejemplo en países como Chile¹³– o los límites a la planificación fiscal y los contornos jurídicos de la figura del fraude de ley.

En todo caso, las jurisdicciones y sus respectivas administraciones tributarias no dejan de tener recelos acerca de temas como la confidencialidad de la información requerida, la puntualidad, la consistencia, el uso apropiado a sus fines y las reglas transitorias para la entrada en vigor que, en definitiva, plantean el dilema de cómo conseguir la mayor transparencia e información, exigidas por instituciones y organizaciones sociales, en un contexto en el que no existe obligatoriedad para que los agentes implicados den a conocer sus planificaciones fiscales, así como sus cuentas des-

¹¹ Cfr. WAGENAAR, L., “The effect of the OECD (...)”, *op. cit.*, pp. 11-12.

¹² OCDE, *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, 2013. Consultado en: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>>. Sobre la cuestión consúltese la obra CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Navarra, Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

¹³ Cfr. NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P., “Análisis crítico de la nueva norma general antielusión chilena”, *Documentos IEF*, núm. 19, 2016 y CATTANEO ESCOBAR, I., BURGOS ARREDONDO, J., “Desafíos de la implementación en Chile de las acciones BEPS y Norma general antielusiva (NGA)”, PATÓN GARCÍA, G. (coord.), *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*, Lima, Thomson Reuters, 2016, pp. 139 y ss.

glosadas, beneficios, ventas y, también, los diferentes impuestos pagados en los países donde operan.

Con todo el proyecto BEPS se observa con ciertas reservas acerca de su funcionalidad efectiva, de manera que se plantean instrumentos complementarios al plan OCDE como la teoría *unitary taxation* para evitar la erosión de bases imponibles de las empresas multinacionales, que goza de cierto predicamento entre la doctrina. No obstante, los detractores de esta teoría han puesto de relieve con todo rigor los insatisfactorios resultados a que llevaría tal medida, esto es, el gravamen unitario de la multinacional, entendida como grupo que engloba sus filiales y que tributa por todas sus rentas independientemente del lugar donde estén ubicadas sus filiales¹⁴.

En cualquier caso, en el análisis para implementación de BEPS en los países en desarrollo convergen determinados aspectos comunes entre los que se subrayan:

- Enfrentar la crisis financiera por la bajada de precios de materias primas junto a perturbadores conflictos sociales.
- Baja recaudación tributaria y altos niveles de incumplimiento y evasión fiscal.
- Sostenibilidad de las economías gracias a importación de capital.
- Existencia de sectores económicos con difícil definición de precios (petróleo, agro, banano, etc.)
- Precios de transferencia con sujetos y operaciones sujetas cambian por país, algunos con APAs pero los aplican de modo distinto.
- Resistencia a la aplicación de las GAARs o cláusulas generales antielusión, aunque su uso habitual es como un instrumento *last resort*.

¹⁴ RAMOS ANGELES, J.A., “El Proyecto BEPS de la OCDE...”, *op. cit.*, p. 395.

IV. PRIMEROS PASOS EN LA COORDINACIÓN DE MEDIDAS ALINEADAS AL ESPÍRITU DEL PROYECTO BEPS EN LATINOAMÉRICA¹⁵

En relación con el intercambio de información relevante a efectos de tributación internacional, en el listado de 26 de enero de 2017 eran ya 57 países los *firmantes del Convenio multilateral de intercambio de informes “country-by-country”* (en adelante, MCA)¹⁶, siendo Uruguay el último país del área regional en incorporarse a la ratificación, y habiendo sido precedido por Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica y México. El contenido esencial de este Acuerdo multilateral se sitúa en el Capítulo III de la Convención en que se autoriza el intercambio de información con fines fiscales, incluido el intercambio de información de manera automática, y permite a las autoridades competentes de las jurisdicciones que se pongan de acuerdo sobre el alcance y las modalidades de tales intercambios automáticos, si bien el intercambio real de la información se llevará a cabo de manera bilateral.

La actuación de los países firmantes se espera que esté guiada por las siguientes directrices: 1) la adopción de las salvaguardias adecuadas para garantizar que la información recibida en virtud del Acuerdo se mantiene confidencial y se utiliza para los fines de la evaluación de alto nivel de riesgos de precios de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico, en su caso, de conformidad con la Sección 5 del Acuerdo; 2) la adecuación de la infraestructura para una relación de cambio efectivo (incluyendo procesos establecidos para asegurar los intercambios oportunos, la confidencialidad de la información, comunicaciones eficaces y fiables y capacidades para

¹⁵ Este epígrafe es un extracto actualizado a enero de 2017 del capítulo “Luces y sombras en los avances del proyecto BEPS en Latinoamérica”, en la obra colectiva PATÓN GARCÍA, G. (coord.), *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*, Lima, Thomson Reuters, 2016, pp. 34-39.

¹⁶ Consultado en: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>>.

resolver rápidamente las preguntas y preocupaciones acerca de los intercambios o solicitudes de intercambios y para administrar las disposiciones de la Sección 4 del Acuerdo; y 3) la necesaria legislación que requieren la divulgación de Entidades para presentar el informe de HC¹⁷.

En este sentido, el pulso de Panamá para formar parte del MCA –que incorpora el intercambio de información a requerimiento– mantiene el asunto en liza con la OCDE tras el envite sufrido a cuenta de la aparición de los “Panamapapers”. Panamá se ha mostrado dispuesta a compartir información fiscal con otros países siguiendo todos los parámetros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a condición de que también lo haga Estados Unidos, directo competidor como centro bancario en la región. Estados Unidos intercambia información pero con reservas y bajo el marco regulador FATCA (*Foreign Account TAX Compliance ACT*) aplicable a partir de 2014 con el propósito de controlar la evasión fiscal de residentes americanos con inversiones fuera de EEUU. Por esta razón, Panamá mantiene una postura proteccionista de su competitividad exigiendo la aplicación de las mismas condiciones para los competidores.¹⁸

No obstante, los avances en el debate internacional del área LAC han madurado y se han traducido en la discusión acerca del denominado “*Estándar de Información Pública*” por parte de las Administraciones Tributarias en que se trabaja desde 2012. Así en febrero de 2016 se celebró en Panamá la primera reunión del Comité de Dirección sobre “Disponibilidad de Información Pública (DIP)” de interés para el control del cumplimiento tributario tras su definición en el documento publicado por CIAT en 2013 Disponibilidad de Información Pública de Interés Tributario en

¹⁷ En el siguiente link puede consultarse el texto del Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de informes *country-by-country*: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>>.

¹⁸ Consultado en: <<http://www.mire.gob.pa/noticias/2016/07/15/panama-continua-con-agenda-de-fortalecimiento-de-su-plataforma-de-servicios-fina#sthash.NnbGZnv4.dpuf>>.

Países de América Latina: Estado de Situación¹⁹ que describe el estándar, las principales características de bases de datos comerciales y brinda una aproximación de la información pública existente en 10 países de la región.

Una vez definido el estándar de información pública, la reunión ha tenido la utilidad de abordar el rol de los miembros del Comité y el mecanismo de implementación del estándar, así como validar la herramienta informática que facilitará el acceso a las fuentes de información pública.

Por otro lado, en septiembre de 2016 tuvo lugar la primera reunión regional del *Marco Inclusivo sobre BEPS en América Latina y el Caribe* celebrada en Montevideo. Este encuentro constituyó la continuación de la reunión del marco inclusivo celebrada en Kioto (Japón) los días 29 de junio al 1 de julio de 2016, y en esta oportunidad se contó también con la participación de representantes del ámbito empresarial, sociedad civil, sector académico, representantes gubernamentales, organizaciones internacionales y regionales. El objetivo de la reunión era brindar a los países la oportunidad de ofrecer sus perspectivas en torno a la implementación de las medidas BEPS, compartiendo sus experiencias y retos a los que se enfrentan.

La necesidad de los países de la región de generar gradualmente mayores ingresos para el desarrollo con limitados recursos, convierte al proceso de *gestión de riesgos de cumplimiento tributario* en una prioridad estratégica para las administraciones tributarias de la región. De este modo, la discusión acerca de los aspectos vinculados a las normas tributarias, a la identificación y acceso a fuentes de información, herramientas y técnicas, así como también aspectos estratégicos, culturales y de contexto regional que afectan el proceso de gestión de riesgos han de contemplarse y

¹⁹ Disponible en dirección web del CIAT: <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/libros/2891-disponibilidad-de-informacion-publica-de-interes-tributario-en-paises-de-america-latina-estado-de-situacion.html>>.

tenerse presentes a la hora de identificar los desafíos que supone avanzar en esta materia.

Recientemente, en octubre de 2016 se llevó a cabo en Georgetown un *taller sobre gestión de riesgos* para las Administraciones tributarias del Caribe se reúnen para discutir sobre gestión de riesgos de cumplimiento tributario. Iniciativas como éstas esperamos que redunden en el fortalecimiento de las prácticas y mecanismos a desarrollar por las Administraciones tributarias, así como en la cooperación y coordinación entre ellas. Este proceso no está ausente de un mayor coste y ello tanto para las Administraciones como para los particulares debido a que las herramientas nuevamente diseñadas precisarán de mayor capacitación para funcionarios, pero también asesores y expertos para la planificación fiscal.

Pero no sólo eso, incluso como puede intuirse la buena técnica legislativa y la concisión en las normas es un requisito indispensable para la ejecución de los objetivos antiBEPS. Este aspecto quedó expresado en el foro del ILADT de 2015 cuyo documento de conclusiones lo recoge del siguiente modo: “el grado de adopción del Plan BEPS por los países, cualquiera que éste sea, requiere fijar normas claras de cumplimiento, facultades y procedimientos, que otorguen un mínimo grado de seguridad jurídica para los contribuyentes, en respeto del principio de legalidad, evitando así espacios de subjetividad y discrecionalidad de las Administraciones Tributarias, de modo que las medidas adoptadas no se conviertan en mero instrumento recaudatorio, afectando la sana relación fisco/contribuyente que es indispensable para llevar a buen puerto los propósitos de su establecimiento”²⁰.

²⁰ Epígrafe 18, Documento de Conclusiones de Las XXVIII JORNADAS DEL ILADT, Ciudad de México, 8-13 de noviembre de 2015. Consultado en: <<http://www.iladt2015.mx/documentos/ConclusionesTema1.pdf>>.

V. CONCLUSIONES

Los objetivos prácticos perseguidos por la OCDE han de conectarse con un enfoque ligado a la conciencia fiscal de las Administraciones tributarias y a la aplicación de las normas tributarias en su vertiente moralmente reprobable, en detrimento del rigor jurídico que se exige en la interpretación de cualquier precepto jurídico, pues debe repararse en que el comportamiento tachado de alarmante de las multinacionales se alberga dentro de las normas diseñadas por los Estados.²¹

En cualquier caso, debemos tener presente la necesidad de desarrollar *reglas de coherencia en la tributación de las multinacionales* –cuestión protagonista de la acción 1 del proyecto BEPS– ante la percepción cada vez más generalizada de que las multinacionales eluden impuestos en todo el mundo, y fundamentalmente, en los países en desarrollo. Por esta razón, es especialmente importante conseguir un modo alineado y lo más uniforme posible de actuación de los países del área LAC que tienen desafíos a los que se enfrentan previamente a la toma de decisiones en materia anti-BEPS con los siguientes aspectos comunes: 1º) encaran la crisis financiera que comprende a su vez la exigencia de enfrentar perturbadores y preocupantes conflictos sociales; 2º) afrontan la baja recaudación tributaria debido a los altos niveles de incumplimiento y a la evasión fiscal; y 3º) sostienen sus economías en la mayoría de países a través de la importación de capital.

En este escenario la región LAC no debe desaprovechar la ocasión de posicionarse en el panorama económico global, donde BEPS ha de conformarse en un instrumento útil para su eventual contribución al desarrollo socioeconómico del área latinoamericana. Muchas son las expectativas puestas en el proyecto BEPS que hablan del mismo a modo de “inmenso y nuevo capítulo del Derecho Tributario Internacional” que debe permitir “acceder a

²¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M., “El Plan de acción...”, *op. cit.*, p. 17.

una especie de justicia fiscal mundial²². No obstante, la región LAC observa la cuestión desde el reto que supone la limitación de modificar el reparto de la potestad de gravar entre países de la fuente y países de residencia, y en este orden el reto se sitúa en cómo resolver el problema de equidad fiscal entre países en desarrollo y países industrializados.

Así pues, este panorama nos reafirma en la necesidad de tener prudencia a la hora de realizar valoraciones apriorísticas del proyecto BEPS, que puedan incluso acabar siendo totalmente desafortunadas. Parece que lo más sensato sea realizar el seguimiento de los avances en la implementación de las recomendaciones y analizar con sosiego los efectos y el impacto que las medidas anti-BEPS conllevan. La incorporación a los ordenamientos internos de medidas anti-BEPS condiciona el poder legislativo de los Estados²³, y son éstos en definitiva los protagonistas del alcance y los resultados que se obtengan en la práctica del proyecto BEPS.

De entre los retos del proyecto BEPS en el área LAC, probablemente la coordinación y cooperación resulten constituir los medios para poder converger a través del logro de cierto nivel de uniformación en la respuesta a los fenómenos de evasión fiscal en la zona de influencia y la compatibilidad con las normas de cada uno de los ordenamientos jurídicos y las capacidades de las Administraciones tributarias.

En efecto, el escenario descrito puede generar, como desde el ámbito privado se viene señalando, mayor complejidad de la tributación internacional, una actuación más fiscalizadora de las Administraciones tributarias y puede que el incremento de controversias tributarias a nivel internacional²⁴, dificultades que sólo

²² MALHERBE, J., TELLO, C.P., GRAU RUIZ, M.A., *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 203.

²³ GARCÍA NOVOA, C., “Base erosion and profitshifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2015, pp. 77-78.

²⁴ En este sentido, vid. VARGAS LEÓN, L., VACA VALVERDE, C., PFEFFER BERGER, D., “El complejo presente (y no menos complejo futuro) de la tributa-

la coordinación en la respuesta de los ordenamientos tributarios colaboraría en paliar desde nuestro punto de vista.

Queda mucho camino por recorrer habida cuenta que la cooperación internacional encuentra retos a superar como el levantamiento del secreto bancario para el intercambio de información, la necesidad de asistencia en cobranza coactiva y el traslado de documentos en numerosos países en desarrollo. Y finalmente, por relevar otra cuestión de planteamiento general no exenta de importancia, el concepto de cumplimiento voluntario en estos países difiere de la perspectiva OCDE -con una graduación en atención al tipo de contribuyente-, lo cual supone asimismo un desafío para avanzar hacia el “*cooperative compliance*” aún en estado primigenio.

Hacia el futuro el debate ha de quedar patente que los problemas fiscalidad internacional van mucho más allá de las operaciones realizadas en el marco de precios de transferencia. De este modo, la praxis y el acervo jurídico debe avanzar en temas como las controversias que suscita la aplicación del sexto método, la definición de los estándares de intercambio de información, la mirada crítica sobre la aplicación de las cláusulas generales antielusión, la residencia ante la economía digital, el abuso de los tratados para evitar la doble imposición, los mecanismos para facilitar la entrega de información, los límites a la planificación fiscal ante las prácticas tributarias abusivas o los programas de regularización recientemente aprobados en Colombia, Argentina o Perú.

Todo ello debe colaborar en el avance del *posicionamiento de los países LAC en el contexto internacional* que afiance su marco legislativo como jurisdicciones donde la inversión extranjera pueda ser rentable. Asimismo, los trabajos en materia BEPS, en el convencimiento que no son la panacea para el conjunto de problemáticas que la fiscalidad internacional plantea en el área LAC, pero ante la premisa de que pueden ser de gran utilizar y especial relevancia en materia de la *modernización de la Administración*

ción internacional: un repaso a algunos temas de actualidad fiscal”, en *Temas de Derecho Tributario*, Lima, Ius et Veritas, 2016, p. 273.

pública, que se precisa para garantizar una mejora en la calidad de prestación de los servicios públicos y acceso a los ciudadanos.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- BAKER, P., “Diverted profits tax: a partial response”, *British Tax Review*, núm. 2, 2015.
- BARRENO, M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”, *Documentos IEF*, núm. 5, 2015.
- Boletín e-CIAT*, num. 7, marzo 2015. Consultado en: <<http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html>>.
- BASSO, A.P., “El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades offshore. La experiencia en Brasil”, y CAMACHO CÓRDOBA, C.H., “La experiencia en Panamá”, en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* Collado Yurrita, M.A., Coord. Patón García, G., Sánchez López, M.E. (dirs.), Aranzadi, Cizur Menor, 2011.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Navarra, Aranzadi, Cizur Menor, 2015.
- CATTANEO ESCOBAR, I., BURGOS ARREDONDO, J., “Desafíos de la implementación en Chile de las acciones BEPS y Norma general antielusiva (NGA)”, *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica* PATÓN GARCÍA, G. (coord.) Lima, Thomson Reuters, 2016.
- GARCÍA NOVOA, C., “Base erosion and profitshifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2015.
- House of Commons International Development Committee, *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session, 2012-13, 16.

- MALHERBE, J., TELLO, C.P., GRAU RUIZ, M.A., *La revolución fiscal de 2014; FATCA, BEPS, OVDP*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M., “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*, núm. 1, BIB, 2014\267.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P., “Análisis crítico de la nueva norma general antielusión chilena”, *Documentos IEF*, núm. 19, 2016.
- OECD, Study into de Role of Tax Intermediaries, 2008, consultado en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>.
- OCDE, *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, 2013. Consultado en: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>>.
- OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*, octubre 2015. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>>
- OCDE, “El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación”, 2014, disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>>
- PATÓN GARCÍA, G., “La posición del legislador español ante el Proyecto BEPS y los avances del Plan de acción de la Unión Europea”, *Documentos*, IEF, N° 20/2016. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_20.pdf
- , “La documentación sobre precios de transferencia y el Informe “country by country” en el escenario post-beps”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi-Thomson Reuters, núm., 15-16, 2016.

- , “Panorama fiscal post BEPS: una apuesta por la superación de los retos en la ejecución”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 399, 2016.
- , “Acción 13 BEPS: Documentación de precios de transferencia”, en RAMOS PRIETO, Jesús (coord.), *Erosión de base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las acciones 1,2,5,6,8,13 y 15*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 367-424.
- , “Luces y sombras en los avances del proyecto BEPS en Latinoamérica”, *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica* PATÓN GARCÍA, G. (coord.), Lima, Thomson Reuters, 2016.
- PICCIOTTO, S., *Informe sobre Erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo, 2014*, consulado en: <<http://www.tajjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>>
- RAMOS ANGELES, J.A., “El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015”, *Derecho & Sociedad*, núm. 45, 2015.
- RAMOS ÁNGELES, J.A., “The walking BEPS: reflexiones sobre la génesis, causas fundamentales y la probable ineficacia del Proyecto BEPS de la OCDE”, *Temas de Derecho Tributario*, Lima, Ius et Veritas, 2016.
- VALLE BILLINGSHURST, A., “Agenda sobre Tributación Internacional y sus repercusiones en el Perú”, Entrevista a Andrés Valle Billinghamurst, *Enfoque Internacional*, núm. 13, 2015.
- VARGAS LEÓN, L., VACA VALVERDE, C., PFEFFER BERGER, D., “El complejo presente (y no menos complejo futuro) de la tributación internacional: un repaso a algunos temas de actualidad fiscal”, en *Temas de Derecho Tributario*, Lima, Ius et Veritas, 2016.

WAGENAAR, L., “The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 2, 2015.