

Mesa de Debate 1, Tema 2

Efectos del Plan de Acción BEPS en la aplicación de los métodos para aliviar la doble imposición internacional





IFA
2016
LIMA - PERU

- José Andrés Romero – Brigard & Urrutia Colombia
- Javier Otegui – Guyer & Regules Uruguay
- Fabiola Díaz Prado – Anaya Abogados Mexico
- Elidie Palma Bifano – Mariz Siqueira Brasil
- Carlos Gutierrez – IBFD Chile

**Acción 6 - Impedir la utilización abusiva
de convenios fiscales**

Acción 1 - Retos de la economía digital



Javier Otegui - Mayo 2016



Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

- El uso abusivo de convenios (treaty shopping) es una de las principales causas por las cuales surgió el Plan de Acción BEPS.
- La Acción 6 lo que propone es incluir distintas cláusulas antiabuso en los CDIs.



Situación de Uruguay

- Los CDIs firmados por Uruguay (salvo con Chile), no prevén normas antiabuso general, si cláusulas antiabuso particulares como puede ser el “beneficiario efectivo”.
- Código Tributario - principio de la sustancia sobre la forma. Se ha discutido si es una norma antiabuso general, la mayoría considera que no ya que no podría usarse como norma antielusiva en los casos en que forma y sustancia si coincidan.
- El avance de Uruguay en el marco de la Acción 6 se ve en el recientemente firmado CDI con Chile.



IFA
2016
LIMA - PERU

Recomendaciones de la Acción 6 incluidas en CDI Uruguay - Chile

1. Modificaciones en el título, agregándose dentro del mismo que no solo es para evitar la doble imposición sino para **“prevenir la evasión y elusión fiscal”**.
2. En el preámbulo se aclara que se busca **no “crear oportunidades para situaciones de nula o reducida tributación a través de evasión o elusión fiscal** (incluyendo aquellos acuerdos para el uso abusivo de tratados – treaty shopping – dirigidos a que residentes de terceros Estados obtengan indirectamente beneficios de este Convenio)”.



Recomendaciones de la Acción 6 incluidas en CDI Uruguay - Chile

3. Agregando en el artículo de Derecho de Beneficios que “**no se concederá un beneficio** de este Convenio con relación a una renta o patrimonio **si**, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, **es razonable concluir que la obtención de tal beneficio fue uno de los principales propósitos de cualquier estructura o transacción** que ha resultado directa o indirectamente en tal beneficio, a menos que se establezca que el otorgamiento del beneficio en esas circunstancias está en conformidad con el objeto y finalidad de las disposiciones pertinentes de este Convenio”.

Test del Propósito Principal (en inglés PPT). Subjetiva, “uno de los principales propósitos”. MUY importante que haya motivos económicos válidos que sean distintos del ahorro fiscal.



- Es muy común en la economía digital generar ingresos de clientes en un país en el cual no se tiene EP.
- Esta posibilidad, sumada a ciertas estrategias que eliminan la tributación en el país de la residencia, resultan en situaciones de doble no imposición que causan preocupación en materia de BEPS.
- El mismo objetivo se consigue también mediante la fragmentación artificial de las actividades de modo que todas sean auxiliares y no configuren EP en el país de la fuente.



- Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (OECD 1998);
- Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions (OECD 2001);
- Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention (OECD 2003);
- Treaty Rules and E-Commerce: Taxing Business Profits in the New Economy (OECD 2005).



IFA
2016
LIMA - PERU

Reacciones de los países fuente

- Tributación por explotación económica
- Tributación del país donde se realiza la entrega
- Tributación por residencia del pagador
- Tributación por locación de los servidores o websites

EL PAÍS DE LA RESIDENCIA PERMITIRÁ EL CRÉDITO TRIBUTARIO?



NACIONAL GRAVAMEN AL STREAMING – <http://www.elobservador.com.uy/dgi-podra-reclamarle-netflix-impuestos-el-ano-2011-n682860>

DGI podrá reclamarle a Netflix impuestos desde el año 2011



La decisión política del gobierno de aplicar impuestos a servicios de streaming pagos, como Netflix y Spotify, habilitará a la Dirección General Impositiva (DGI) a reclamar el pago de tributos con una retroactividad de hasta cinco años.



IFA
2016
LIMA - PERU

Empresas de tecnología versus empresa de transporte o inmobiliaria

SOCIEDAD - <http://www.carasycaretas.com.uy/uber-y-airbnb-deberan-pagar-impuestos-en-uruguay/>

Uber y Airbnb deberán pagar impuestos en Uruguay



Un proyecto del Poder Ejecutivo establece que empresas como Uber y Airbnb deberán registrarse y fijar domicilio en Uruguay, y pagar todos los impuestos que correspondan.



Propuesta modificación EP

- Una propuesta de la Acción 1 es modificar la lista de excepciones a la definición de EP. Todas deben estar subordinadas a la condición general de ser de carácter “auxiliar o preparatorio”.
- En particular eliminar de la lista negativa a la “entrega”.
- También se propone introducir un nuevo criterio antifragmentación con fines antielusivos.



IFA
2016
LIMA - PERU

8vo Encuentro Regional Latinoamericano

Acción 2 BEPS: Desajustes por Mecanismos Híbridos





Acción 2: Desajustes por Mecanismos Híbridos

Asimetrías o divergencias subjetivas (en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o vehículo) u objetivas (en cuanto aun instrumento financiero) con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones

Desajustes Subjetivos:

- Entidades con Residencia Dual
- Entidades Híbridas



- No utilización de entidades con residencia dual para obtener los beneficios de los tratados indebidamente.
- La acción 6 propone modificar el art. 4(3) estableciendo que los casos de doble residencia deben ser resueltos caso por caso en lugar de la regla actual de atender al principio de sede de dirección efectiva.



Diferencias en CDIs - México

CDI México – Brasil, Colombia, Uruguay:

- Se resuelve por acuerdo mutuo
- Si no hay acuerdo mutuo, no hay derecho a aplicar el Convenio

CDI México - Chile:

- Se resuelve considerando a la entidad residente sólo del Estado de la que sea nacional. Es nacional cualquier persona jurídica o moral, o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.
- Si no se puede resolver así el conflicto, se resuelve por mutuo acuerdo
- Si no hay acuerdo mutuo, no hay derecho a aplicar el Convenio

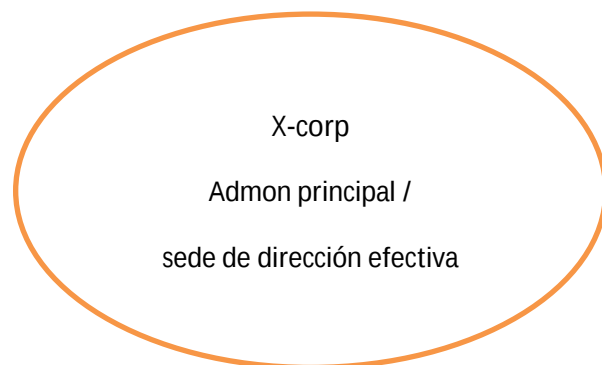
CDI México – E.U.A

- Entidades de residencia dual no se consideran residentes de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente Convenio.



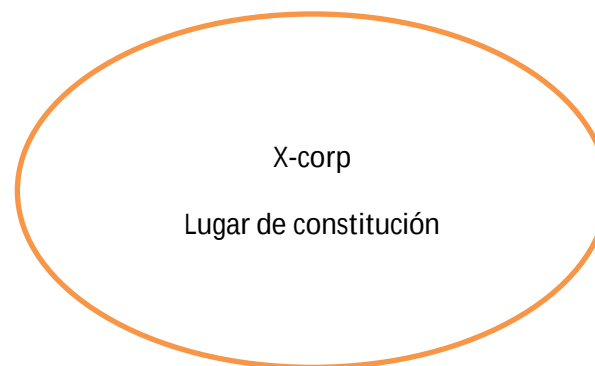
EJEMPLO 1

México



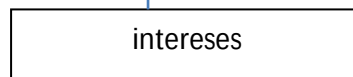
10%

Chile



15%

Colombia





- ENTIDADES HÍBRIDAS
 - Aplicación de CDI
 - Timing en aplicación de método para evitar doble tributación

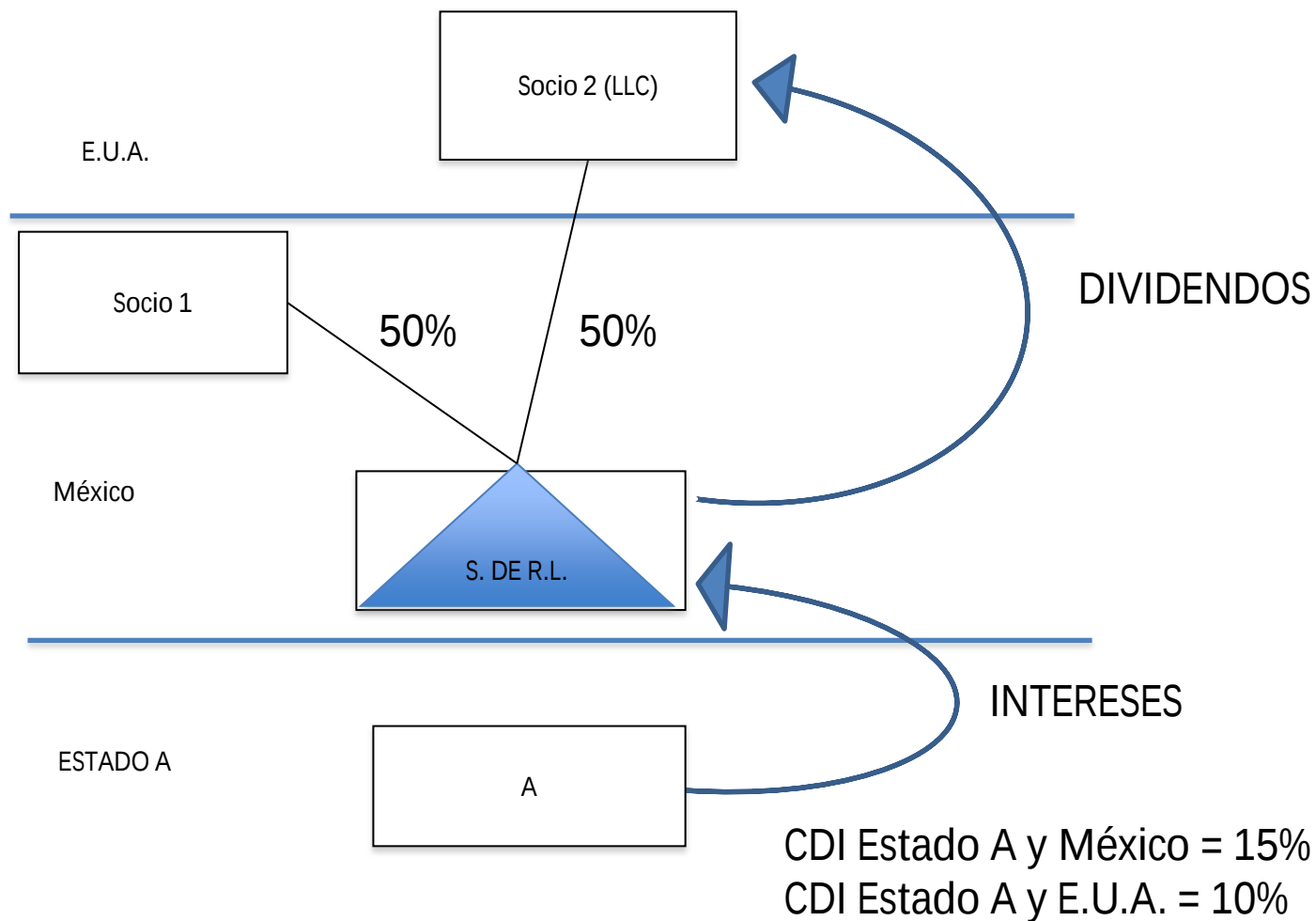


El reporte final BEPS recomienda la inclusión del párrafo 2 al artículo 1:

1(2) “Para los efectos de este Convenio, el ingreso derivado por o a través de una entidad o negocio que sea tratado total o parcialmente como transparente bajo la legislación de cualquier Estado Contratante, será considerado como ingreso de un residente de un Estado Contratante pero sólo en tanto dicho ingreso sea tratado para efectos de imposición por el estado, como ingreso de un residente de ese Estado.



EJEMPLO 2





IFA
2016
LIMA - PERU

Informaciones generales sobre la Acción BEPS n. 2

- Aplicación de objetivos BEPS en la Acción n. 2
- Desajustes objetivos
- Neutralizar los efectos de instrumentos híbridos que se utilizan de esas asimetrías
- Evitar la doble no tributación y la doble deducción



IFA
2016
LIMA - PERU

Instrumentos híbridos: naturaleza de las divergencias

- Operación considerada como deuda por un país y como capital por otro
- Pagos considerados como intereses deducibles por un país y como dividendos exentos por otro



IFA
2016
LIMA - PERU

Instrumentos híbridos en Brasil

- Debentures de participación, acciones rescatables, *bonds* perpetuos, acciones que se remuneran con intereses calculados sobre el patrimonio neto (JCP) y con dividendos
- Tratamiento tributario: remuneración deducible en el pagador y tributada en la fuente en el pago, incluso en la remesa al exterior



- Cálculo: aplicación de la tasa de interés del BNDES sobre el patrimonio neto (capital y reservas) en el periodo
- Tratamiento tributario: expensa financiera para la sociedad y ingreso financiero para el socio, gravado al 15% en la fuente
- Limitación de la expensa deducible: hasta el 50% de las ganancias acumuladas o de las generadas en el periodo de las dos la mas grande
- Tratamiento societario: dividendos



Artículo 11 (intereses)

- **200 Portugal** (protocolo)
2000
- **Chile** (protocolo)
2001
- **Israel** (protocolo)
2002
- **Ucrania** (protocolo)
2002
- **África del Sur** (protocolo)
2003
- **México** (protocolo)
2003

Reservas de Brasil

- **Venezuela** (protocolo)
2005
- **Peru** (protocolo)
2006
- **Trinidad y Tobago** (art. 11)
2008
- **Bélgica** (Portaria)
2008
- **Turquía** (protocolo)
2010
- **Inclusión en el CDI eliminaría la naturaleza híbrida y /o la asimetría?**



IFA
2016
LIMA - PERU

Conclusión: Brasil

1. Pequeño impacto de la Acción n. 2 en la legislación brasileña y en los CDIs firmados por Brasil
2. Riesgo de no se permitir la deducibilidad del JCP



IFA
2016
LIMA - PERU

8vo Encuentro Regional Latinoamericano

BEPS y reglas CFC





IFA
2016
LIMA - PERU

Acción 3 BEPS and Norma CFC

Reglas CFC

Acción 3 BEPS: Recomendaciones

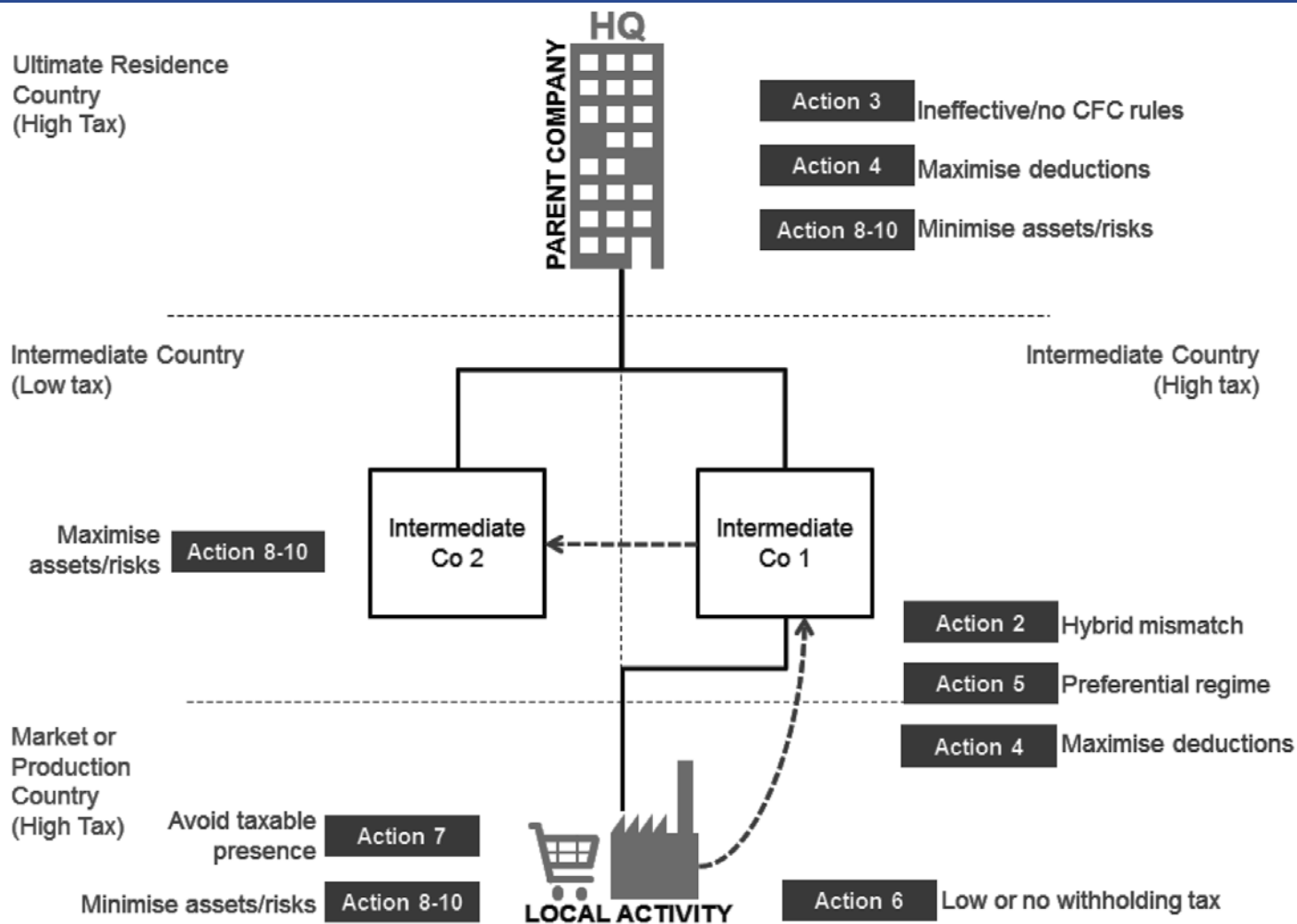
CFC y eliminación de doble tributación

¿Implementación en latinoamerica?



IFA
2016
LIMA - PERU

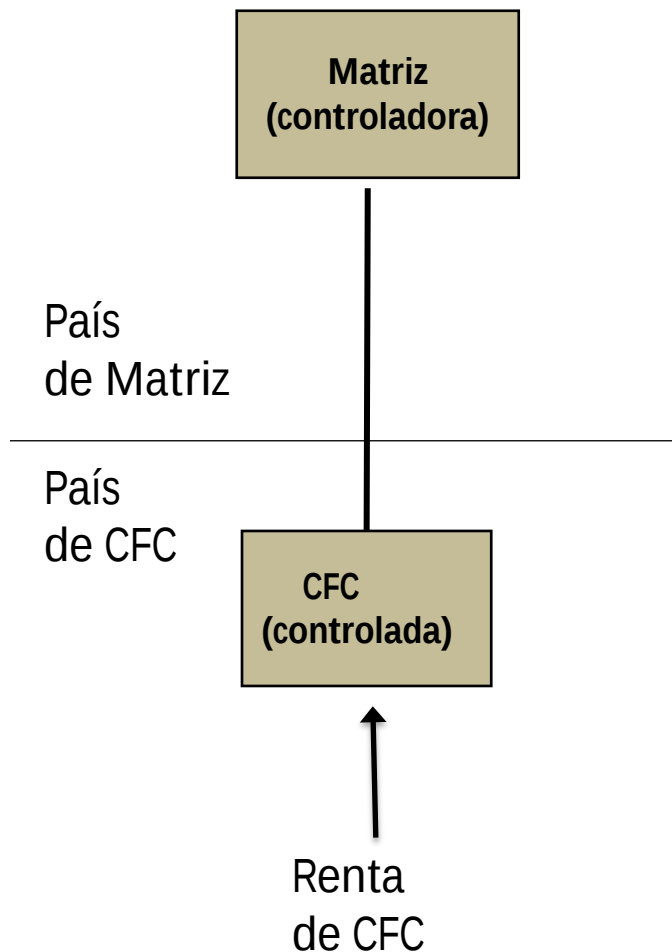
Mapa de Acciones BEPS en planeaciones tributarias



P. Saint-Amans & R. (Raffaele) Russo, *The BEPS Package: Promise Kept*, 70 Bull. Intl. Taxn. 4 (2016), *Journals IBFD*.



Reglas CFC and BEPS



Acción 3:

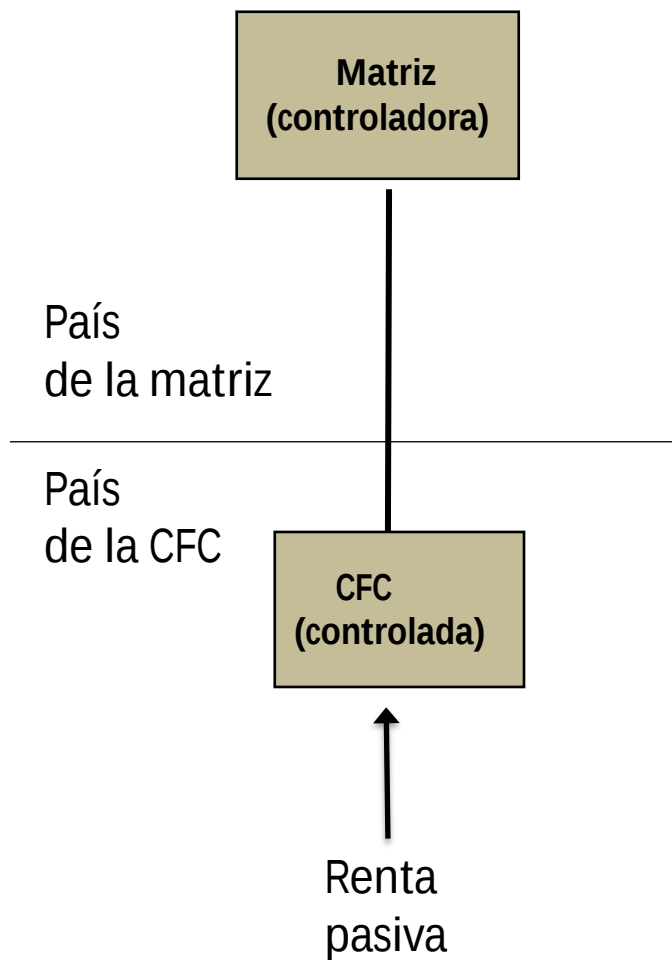
- § Política tributaria
- § Recomendaciones en 6 aspectos (no estándar mínimo)

1. Definición de CFC y del “control”

2. Tasas efectivas significativamente más bajas

3. Definición de rentas
4. Cálculo de renta CFC

5. Atribución de renta proporcional



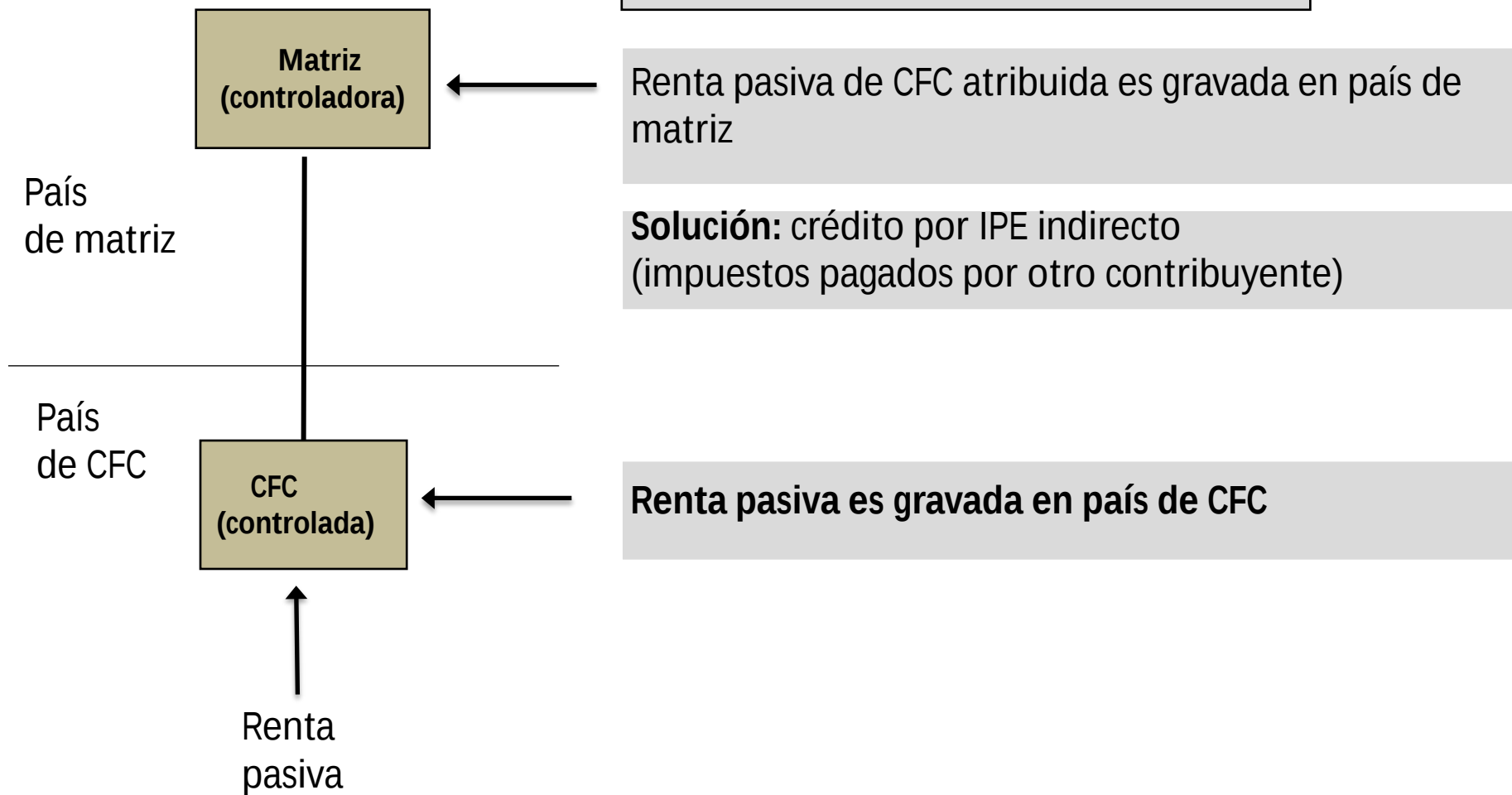
6. Eliminación de DT: 3 situaciones

- IPE Renta pasiva de la CFC
- IPE por intermediaria por renta CFC
- Dividendos y ganancias de capital



Reglas CFC and BEPS

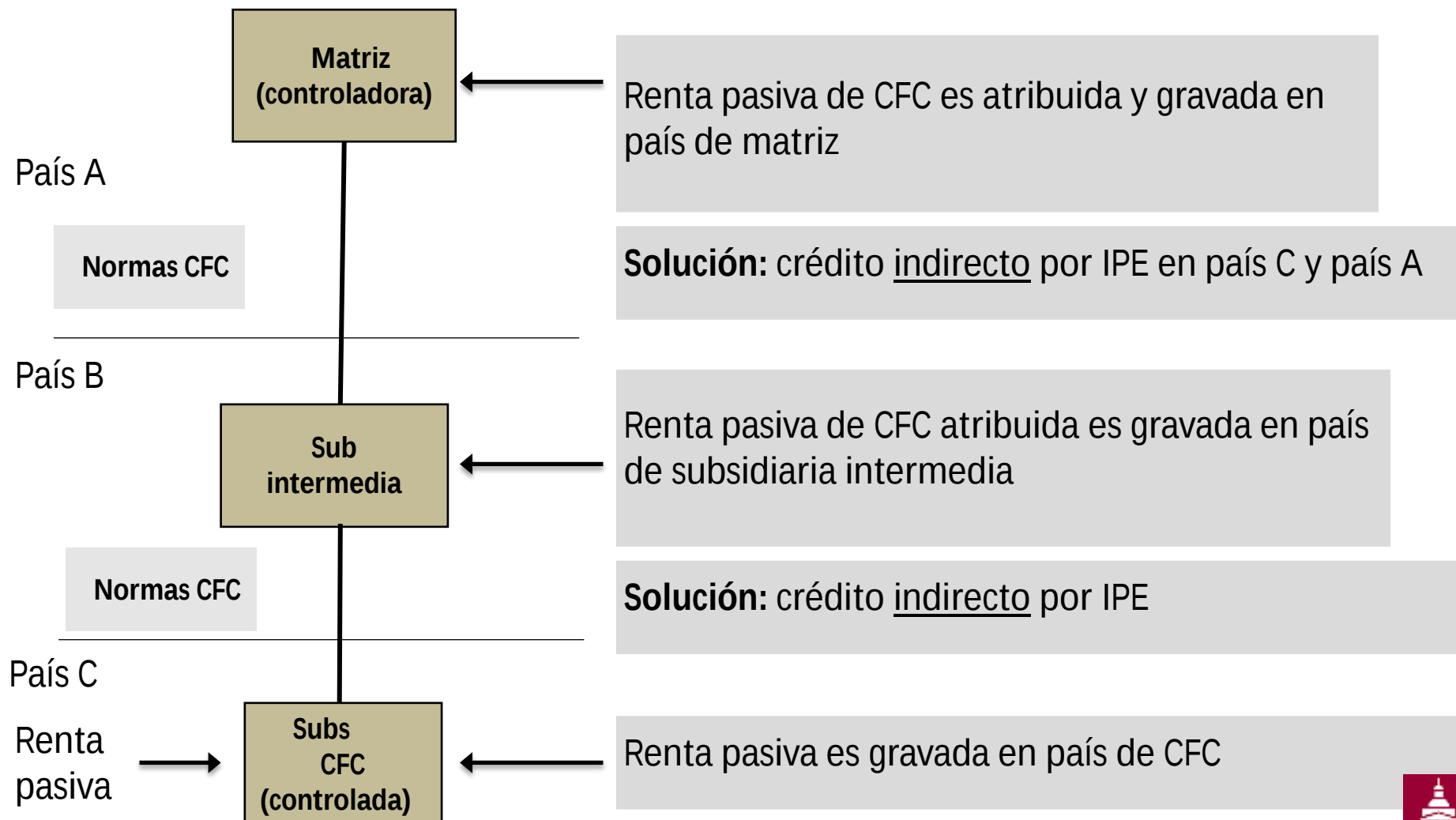
1ra. situación de doble tributación





Reglas CFC and BEPS

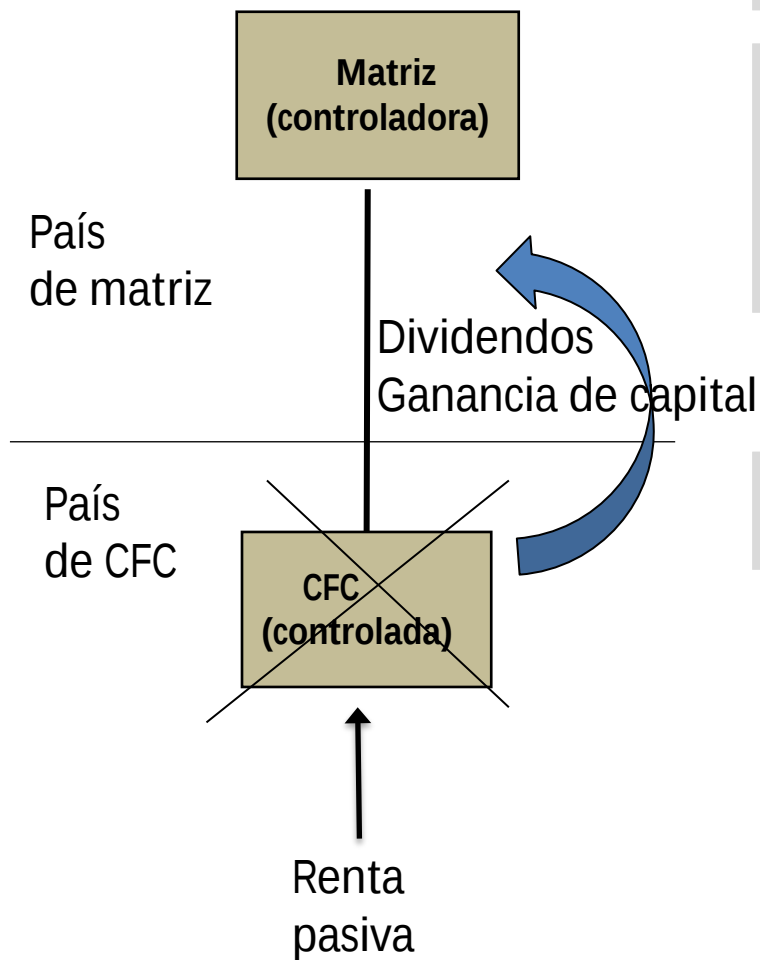
2da situación de doble tributación





Reglas CFC and BEPS

3ra. situación de doble imposición



Dividendos:
Participation exemption (% = CFC def)
o
Renta exenta

Ganancia de capital:
Misma lógica, s/e práctica varía



IFA
2016
LIMA - PERU

Metodos para evita la doble imposición



José Andrés Romero
Colombia
jromero@bu.com.co



Javier Otegui
Uruguay
jotegui@guyer.com.uy



Fabiola Díaz Prado
México
fabiola.diaz@anaya-abogados.com



Elidie Palma Bifano
Brasil
epb@marizsiqueira.com.br



Carlos Gutiérrez Puente
Chile
C.gutierrezpuente@ibfd.org