

13 a 15 de mayo

TRIBUTA AIC
CONGRESO INTERAMERICANO • 2 0 2 1 •

AIC

CONFERENCIA

■ **Clausula General Antielusiva, Intercambio automático de información, Planificación fiscal agresiva**

■ **Participan:**

✓ **Expositor: Cesar Gámez (México)**

Abogado y contador. Socio de la firma SKATT, con experiencia en asesoría local e internacional para grupos multinacionales en México. Miembro del Comité Ejecutivo de IFA México. Docente Universitario.



✓ **Panelista: Pablo Villegas (Ecuador)**

Vicepresidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Abogado tributarista. Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria UCLM. Vicepresidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Docente Universitario.

✓ **Moderador: Horacio Dinice (Argentina)**

Socio Deloitte Argentina. Contador Público Nacional graduado en la Universidad de Ciencias Económicas de Buenos Aires – UBA. Socio de Deloitte a cargo de la práctica de Precios de Transferencia en Cono Sur (Argentina, Bolivia y Uruguay)



**PLANIFICACIÓN FISCAL
INTERNACIONAL**

- ¿Qué es la Planificación Fiscal Internacional?
- ¿Qué no es la Planificación Fiscal Internacional?
- ¿Qué es la **elusión** fiscal?
- ¿Qué es la evasión fiscal?
- ¿Qué es la economía de opción?
- ¿Qué es el abuso del derecho o fraude a la Ley?
- ¿Qué es la simulación fiscal o tributaria?
- ¿Qué es la razón de negocios?
- ¿Qué es la sustancia económica?
- ¿Qué es la materialidad de las operaciones?
- ¿Qué es la recaracterización o inexistencia de las operaciones?
- ¿Qué es la **Planificación Fiscal Agresiva** (doméstica y/o internacional)?



**FISCALIZACIÓN
INTERNACIONAL**

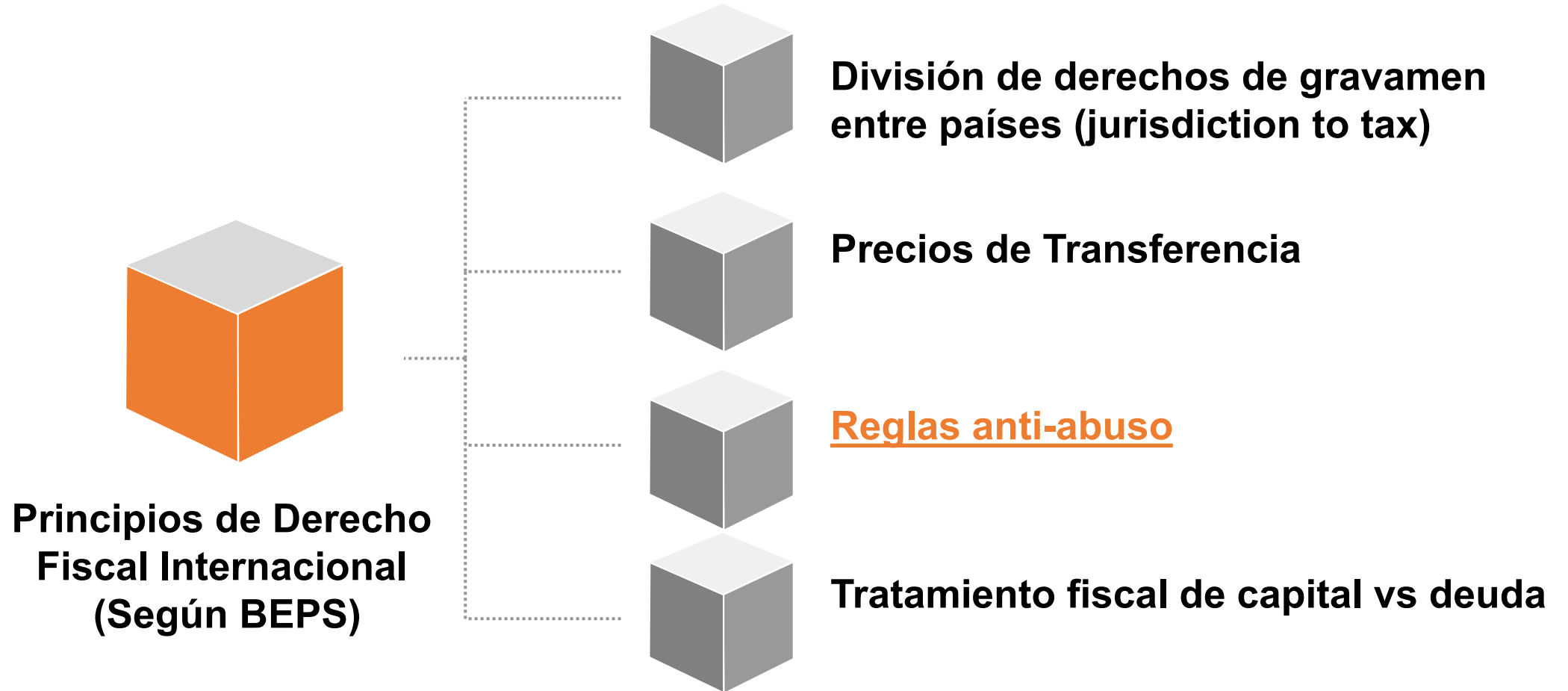
- Globalización acelerada / integración de economías / economía digital o digitalizada.
- Discrepancias/asimetrías entre los sistemas fiscales y su aprovechamiento por parte de las empresas multinacionales.
- Operaciones con residentes en el extranjero:
 - Deducción en el país de fuente vs no inclusión, exención o baja imposición en el país de residencia
 - Doble deducción (criterios de residencia fiscal, establecimiento permanente, etc.)
 - Retención reducida por la aplicación de los beneficios de los CDI – doble no tributación
 - Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero.

- La agenda fiscal internacional de los últimos 10 años ha consistido en:

**Combate a la
erosión de la
base imponible
y al traslado de
beneficios
(BEPS)**

**Promoción de la
transparencia
y el
intercambio
de información**





Coherencia

Acción 2: Híbridos *

Acción 3:
Reglas CFC *

Acción 4:
Deducción de
intereses

Acción 5:
Regímenes fiscales
dañinos

Substancia

Acción 6: Prevenir abuso
de tratados

Acción 7:
Establecimiento
permanente

Acción 8:
PT Intangibles

Acción 9:
PT riesgo y capital

Acción 10:
Transacciones alto
riesgo

Transparencia

Acción 11: Análisis
de datos

Acción 12: Reglas
de divulgación *

Acción 13:
Documentos PT

Acción 14:
Resolución de
controversias

Implementación en México:

- N/A o regulado previamente.
- Reforma 2014
- Reforma 2016
- Reportes 2018-20
- Reforma 2020 *
- Pendiente

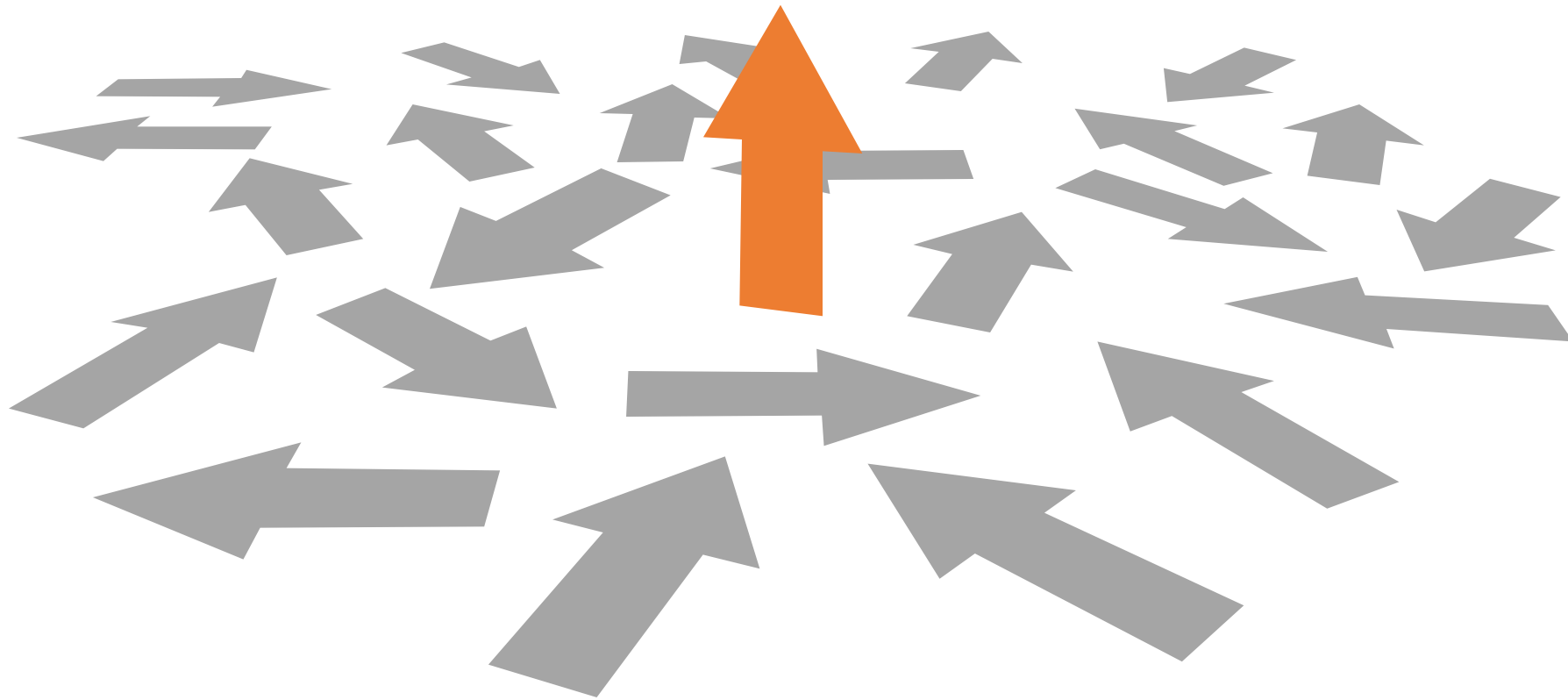
Acción 1: Economía digital

Acción 15: Instrumento multilateral

- Reunión de Jefes de Estado y Ministros de Finanzas del G20 - Japón – Junio 2019

Se ha tenido un gran éxito en la implementación de la transparencia fiscal y medidas relacionadas con el estudio BEPS; pero se requiere un mayor esfuerzo para los retos que conlleva la fiscalización a la economía digital, a lo cual debe corresponder una alta prioridad en la agenda política.

BEPS 2.0 o Post-BEPS



1

**CLAUSULA GENERAL
ANTIELUSIVA**

- La OCDE ha señalado que las reglas antielusivas refieren a lo siguiente:

“Aquellas disposiciones que corresponden a la legislación local que fueron creadas con la intención de prevenir que los contribuyentes evadan el pago de impuestos o abusen de las disposiciones fiscales con el único propósito de obtener una reducción, evasión o diferimiento del pago de impuestos”

- Reglas antielusivas, dependiendo del sistema legal:

Common-Law.-

Valorización del acto o series de actos que pueden dar una planeación fiscal la connotación de alusiva la realiza la administración mediante test que integran a la norma – “**substancia sobre forma**”.



Tradicón Civilista.- la norma fiscal determina los límites de legalidad a los cuales deben estar vinculados tanto la administración, como el juez y el particular – “**normas antielusivas específicas**”.

Regla General Antielusiva (GAAR)

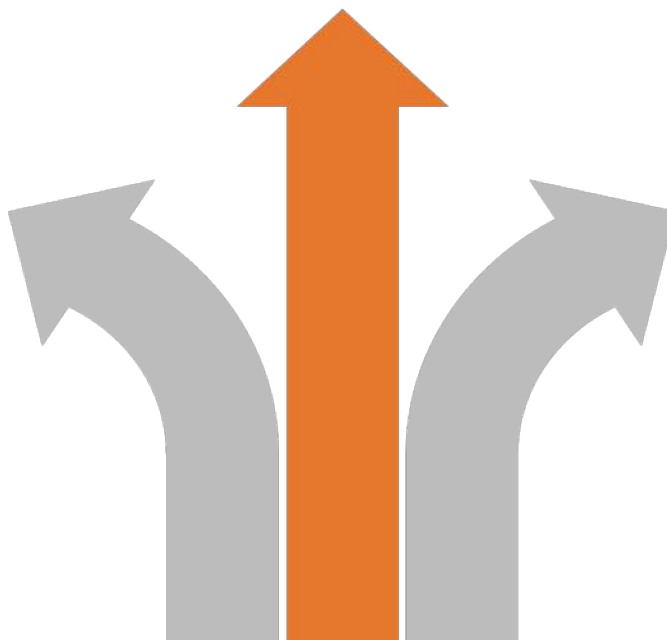
- ▶ Sham / business purpose test / economic substance principle.
- ▶ “Step by step transaction” e interpretación finalista.

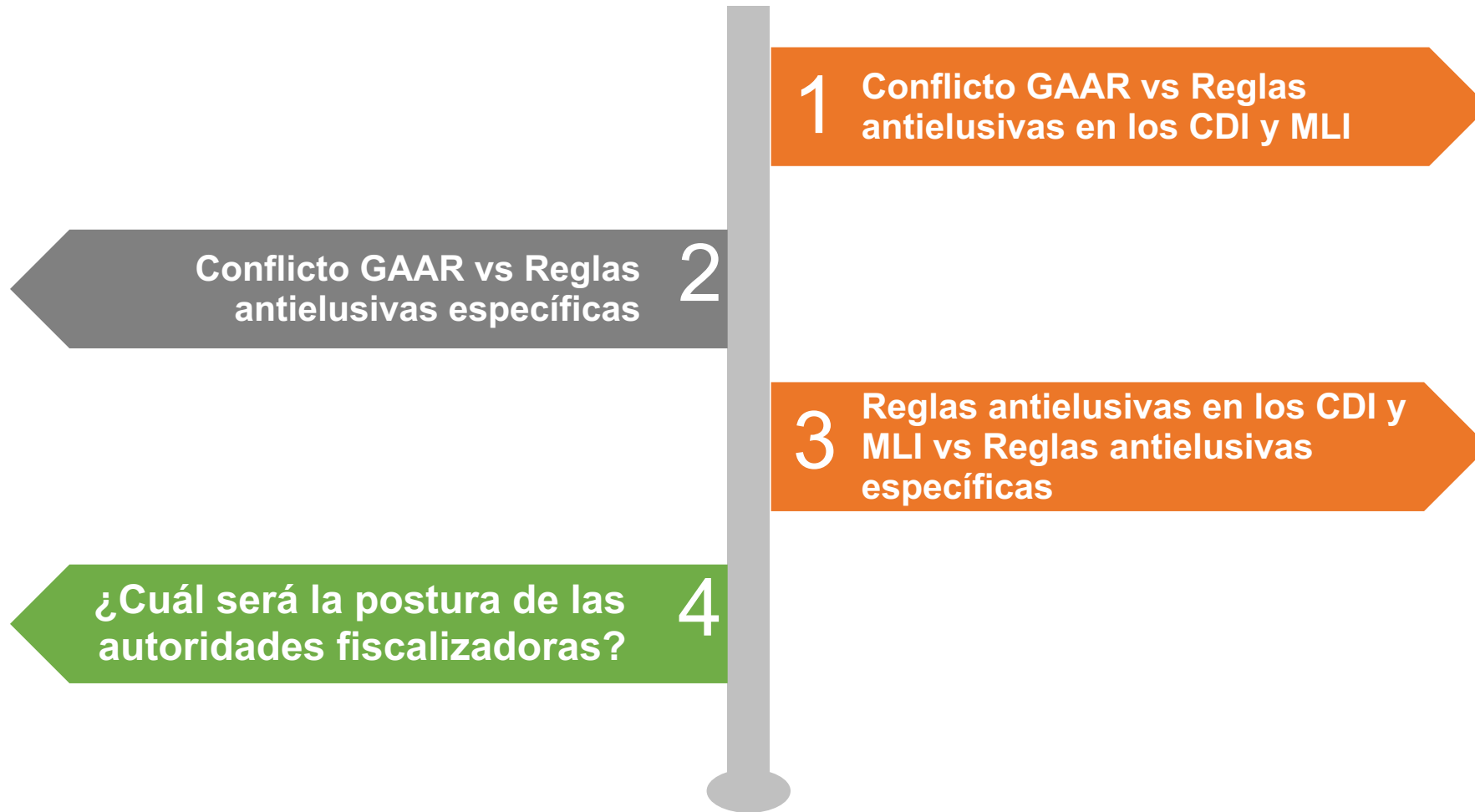
Reglas antielusivas en la aplicación de los CDI

- ▶ Modelo de Convenio 1963 y 1977.
- ▶ Modificaciones en 1992, 1998, 2003 y 2017.
- ▶ Beneficiario efectivo (art. 10, 11 y 12)
- ▶ LOB – “Limitation on Benefits.
- ▶ Regla PPT - principal purpose test rule (MLI).

Reglas antielusivas específicas (México)

- ▶ Precios de transferencia.
- ▶ Capitalización delgada.
- ▶ Préstamos respaldados.
- ▶ Migración de intangibles.
- ▶ Simulación de actos.
- ▶ REFIPRES (CFC).
- ▶ Residencia fiscal – beneficios de los CDI
- ▶ Reglas anti-híbridos.





Argentina



Artículo 2 de la Ley No 11683.-

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

Ecuador



Artículo 17 Código Tributario.-

“Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

México



Artículo 5-A Código Fiscal de la Federación (a partir de 2020).-

“Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

(...)”

La autoridad podrá presumir, salvo prueba en contrario que no existe una **RAZÓN DE NEGOCIOS**, cuando:

1)

Beneficio económico
cuantificable razonablemente
esperado



MENOR



Beneficio Fiscal

2)

Beneficio económico
razonablemente esperado



**Pueda alcanzarse a
través de la
realización de un
menor número de
actos jurídicos**



Efecto fiscal de estos hubiera
sido más gravoso.

■ CASO PRÁCTICO

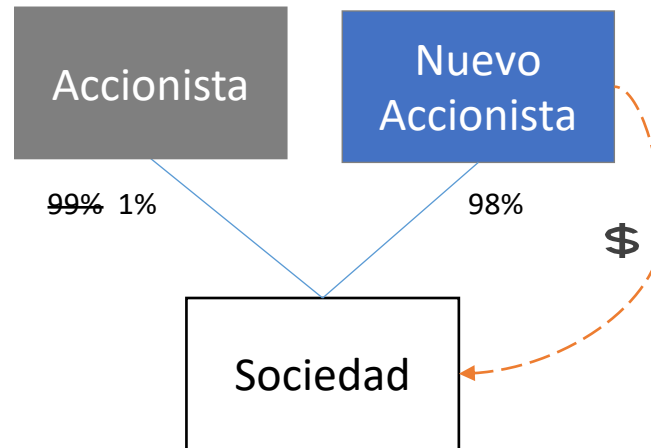
Situación actual



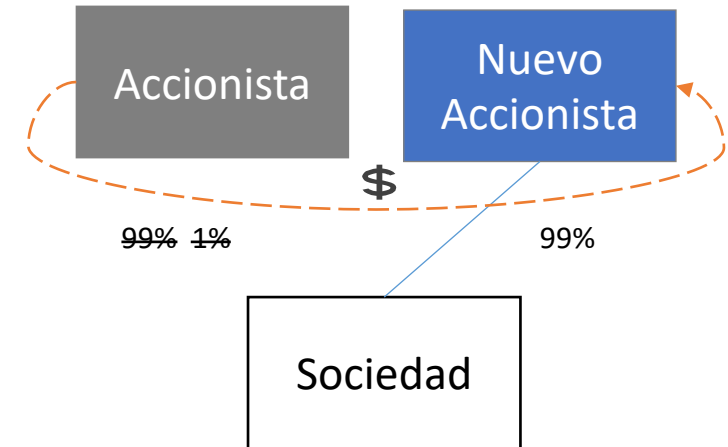
Paso 1.- Reducción de capital



Paso 2.- Aportación de capital



Paso 3.- Venta de acciones

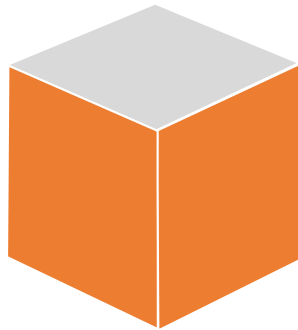


2

**INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN**

- Intercambio de información (César García Novoa - Un Nuevo Paradigma de la Lucha contra la Elusión Fiscal Internacional):

“Podemos definir el intercambio de información como la comunicación de datos con trascendencia tributaria llevada a cabo por un Estado a favor de otro, como consecuencia de un tratado internacional (acuerdo de intercambio de información o Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio). La información aportada se refiere a no residentes (normalmente residentes en el país que requiere la información.”



Tipos de intercambio de información



Automático - Automatic Exchange of Information (AEOI)
CRS – Common Reporting Standard

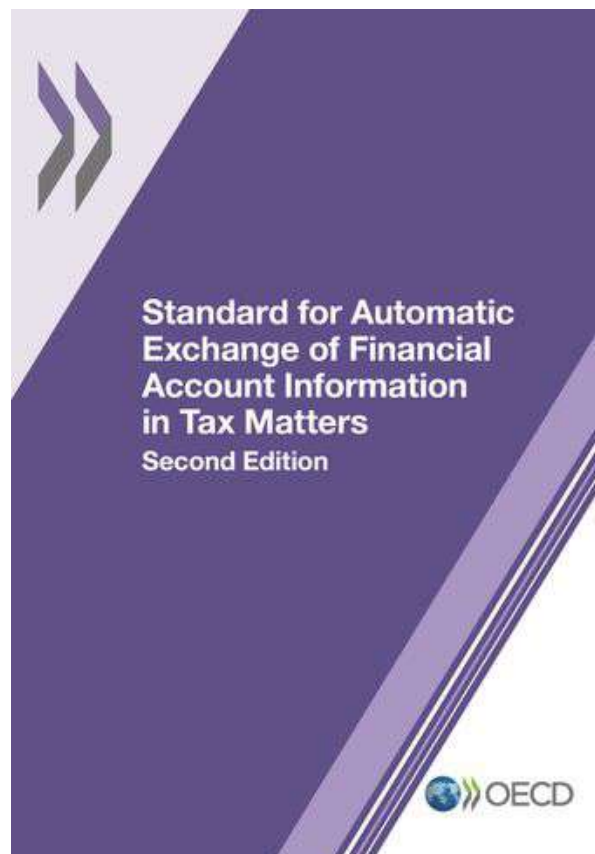


Esponáneo (v.gr. Rulings)



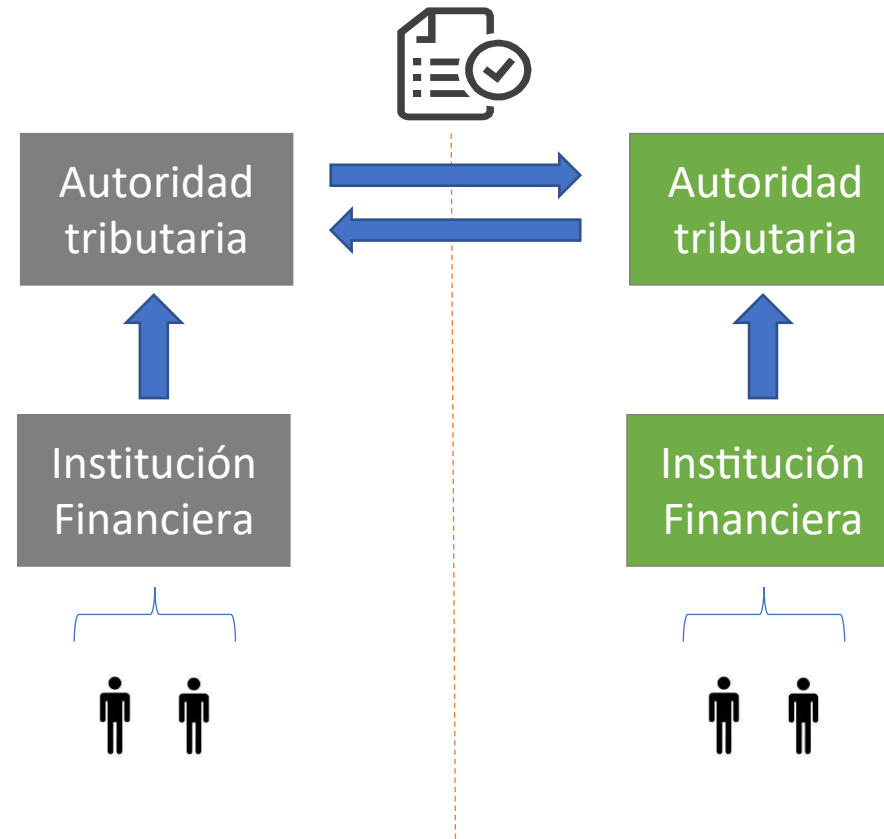
A solicitud de parte (Art. 26 MOCDE)

- Información financiera para efectos fiscales:



Jurisdicción A

Jurisdicción B



1.- INSTITUCIONES FINANCIERAS

- Revisan sus:

2.- CUENTAS FINANCIERAS

- Para identificar:

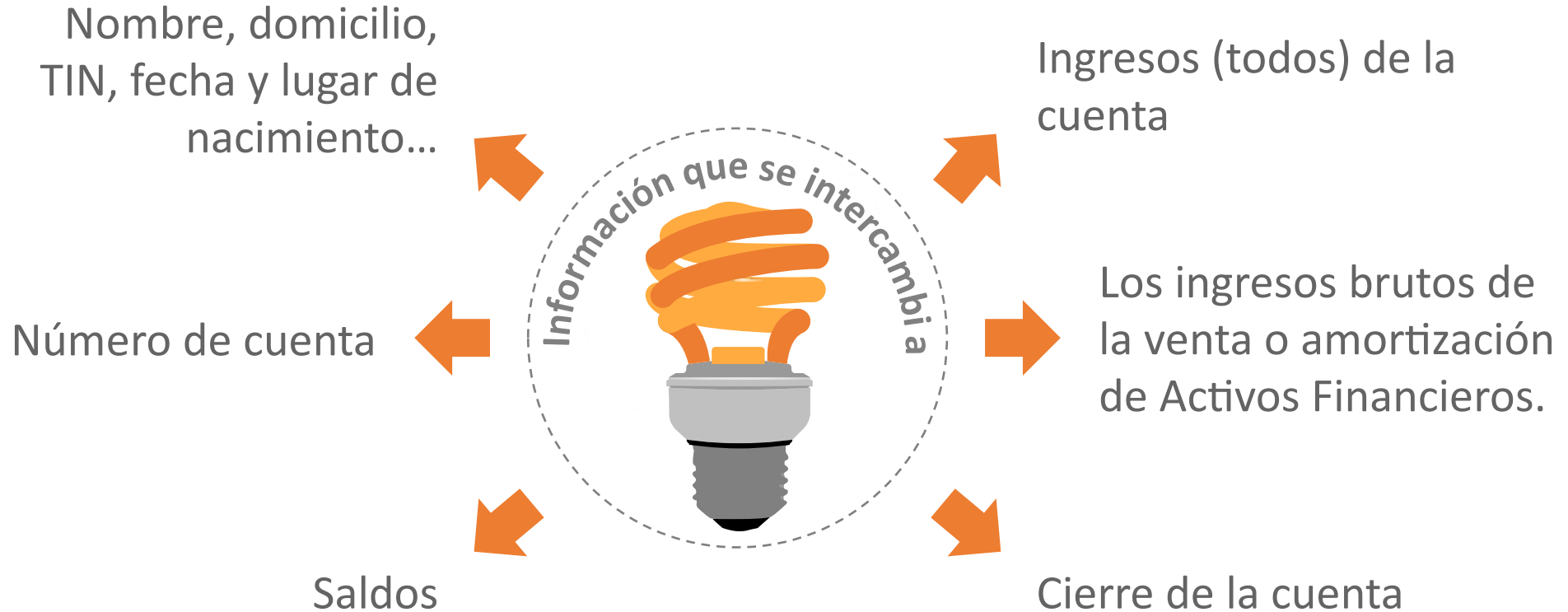
3.- CUENTAS REPORTABLES

- Aplicando:

5.-REPORTAN LA INFORMACIÓN RELEVANTE

4.- PROCEDIMIENTOS DE DEBIDA DILIGENCIA

- Y, entonces:



- Los colores de las burbujas reflejan las determinaciones generales emitidas para los marcos legislativos de las jurisdicciones comprometidas con el AEOI a partir de 2017 o 2018: en vigor (54), en vigor, pero se necesitan mejoras (34), aún no en vigor (10), no sea introducido (2):

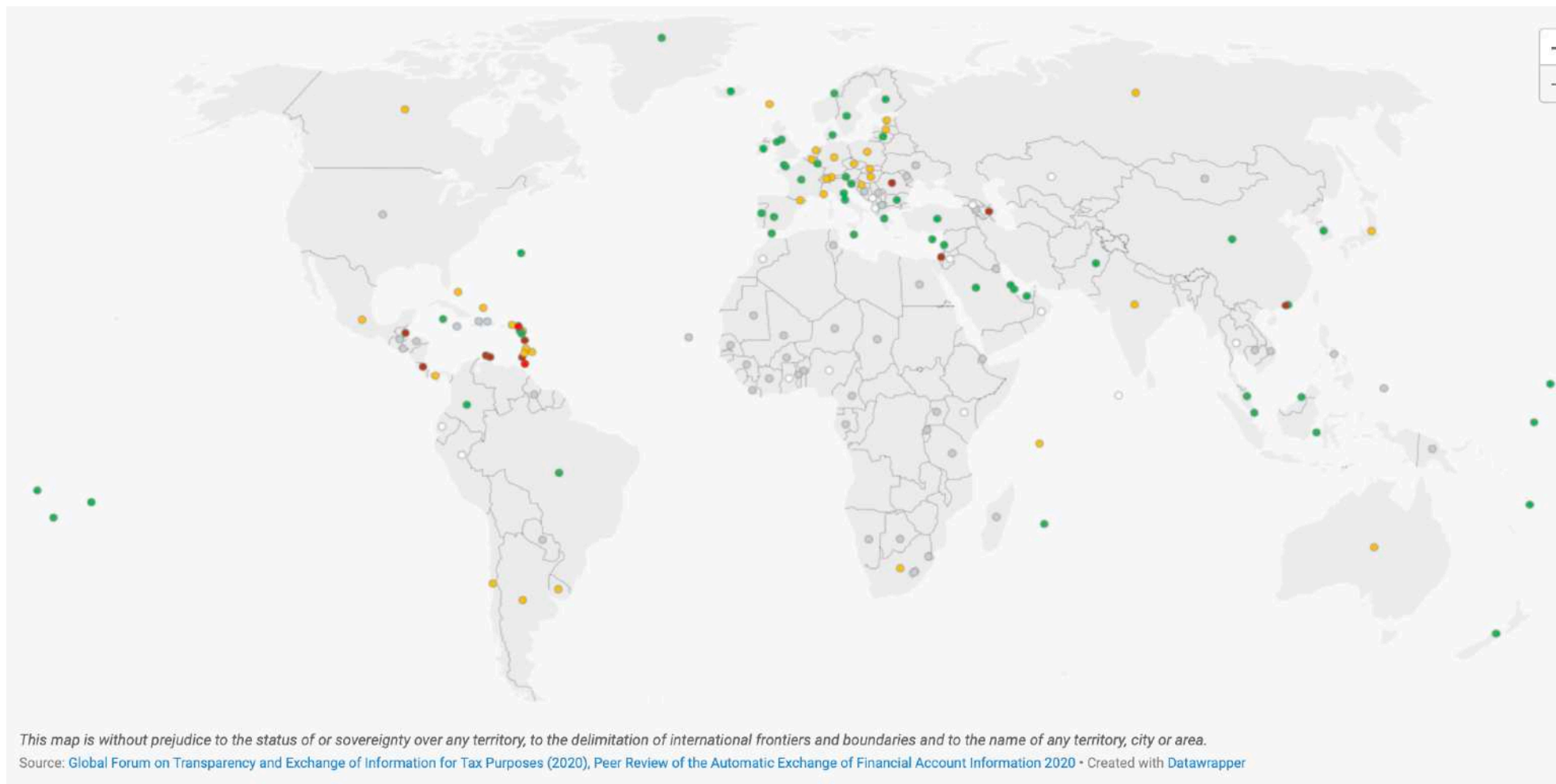


Table 1.1. Jurisdictions that have exchanged information

Jurisdiction	Year of commitment to first exchanges	Number of partners to which the data relating to 2017 was sent in 2018	Number of partners to which the data relating to 2018 was sent in 2019
1. Andorra	2018	39	50
2. Anguilla	2017	4	52
3. Antigua and Barbuda ¹	2018	36	35
4. Argentina	2017	56	67
5. Aruba	2018	50	58
6. Australia	2018	57	64
7. Austria	2018	46	61
8. Azerbaijan ²	2018	33	53
9. Bahamas	2018	36	48
10. Bahrain	2018	38	50
11. Barbados	2018	57	44
12. Belgium	2017	66	69
13. Belize	2018	47	59
14. Bermuda	2017	52	61
15. Brazil	2018	56	67
16. British Virgin Islands	2017	50	64
17. Brunei Darussalam ¹	2018	27	27
18. Bulgaria ³	2017	60	-
19. Canada	2018	56	59
20. Cayman Islands	2017	57	64
21. Chile	2018	48	63
22. China (People's Republic of)	2018	52	64
23. Colombia	2017	60	65
24. Cook Islands	2018	45	62
25. Costa Rica	2018	49	67
26. Croatia	2017	60	65
27. Curaçao	2018	57	57
28. Cyprus	2017	59	67
29. Czech Republic	2017	60	60
30. Denmark	2017	66	69
31. Estonia	2017	62	66
32. Faroe Islands	2017	57	67

Jurisdiction	Year of commitment to first exchanges	Number of partners to which the data relating to 2017 was sent in 2018	Number of partners to which the data relating to 2018 was sent in 2019
33. Finland	2017	66	69
34. France	2017	62	66
35. Germany	2017	63	68
36. Ghana ²	2018	N/A	56
37. Gibraltar	2017	51	59
38. Greece	2017	67	68
39. Greenland	2018	57	67
40. Grenada	2018	41	35
41. Guernsey	2017	61	64
42. Hong Kong (China)	2018	36	45
43. Hungary	2017	57	66
44. Iceland	2017	59	64
45. India	2017	60	67
46. Indonesia	2018	59	66
47. Ireland	2017	66	69
48. Isle of Man	2017	57	64
49. Israel ¹	2018	41	55
50. Italy	2017	64	67
51. Japan	2018	55	67
52. Jersey	2017	56	65
53. Korea	2017	59	67
54. Kuwait	2018	34	52
55. Latvia	2017	56	66
56. Lebanon	2018	27	59
57. Liechtenstein	2017	50	60
58. Lithuania	2017	63	66
59. Luxembourg	2017	66	69
60. Macau (China)	2018	36	48
61. Malaysia	2018	42	64

62. Malta	2017	61	67
63. Marshall Islands	2018	1	57
64. Mauritius	2018	58	65
65. Mexico	2017	60	67
66. Monaco	2018	34	58
67. Montserrat	2017	0	1
68. Nauru	2018	48	68
69. Netherlands	2017	61	65
70. New Zealand	2018	55	65
71. Norway	2017	64	68
72. Pakistan ²	2018	40	55
73. Panama	2018	32	58
74. Poland	2017	68	69
75. Portugal	2017	68	69
76. Qatar	2018	9	49
77. Romania	2017	59	65
78. Russia	2018	50	58
79. Saint Kitts and Nevis	2018	25	62
80. Saint Lucia	2018	40	61
81. Saint Vincent and the Grenadines ¹	2018	65	58
82. Samoa	2018	45	59

Jurisdicción	Year of commitment to first exchanges	Number of partners to which the data relating to 2017 was sent in 2018	Number of partners to which the data relating to 2018 was sent in 2019
83. San Marino	2017	57	63
84. Saudi Arabia	2018	56	65
85. Seychelles	2017	55	68
86. Singapore	2018	50	62
87. Slovak Republic	2017	62	67
88. Slovenia	2017	64	69
89. South Africa	2017	57	63
90. Spain	2017	66	69
91. Sweden	2017	61	66
92. Switzerland	2018	38	62
93. Turkey	2018	1	2
94. Turks and Caicos Islands ⁴	2017	44	-
95. United Arab Emirates	2018	43	53
96. United Kingdom	2017	62	68
97. Uruguay	2018	59	67
98. Vanuatu ¹	2018	20	42

3

**PLANIFICACIÓN FISCAL
AGRESIVA**

- **Acción 12 BEPS - Mandatory Disclosure Rules (MDR)**
 - “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva”
 - Recomendación para adoptar regímenes de declaración obligatoria
 - Eficacia en USA, Canadá, Sudáfrica, UK, Portugal, Irlanda, Israel y Corea
 - UK: Eficacia en detectar riesgos y creación de leyes para combatirlos
 - Pretende obtener información temprana (en tiempo real, incluso antes del cumplimiento fiscal), sobre:
 - Estructuras de planeación fiscal y
 - Promotores y usuarios.

Razones para Incorporar un Régimen de Esquemas Reportables en México (Reforma 2020 CFF)

- a) Proporcionar información sobre temas identificados por las autoridades fiscales como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones.
- b) Que el conocimiento anticipado de estas áreas de riesgo, previo a su implementación, permita evaluar su viabilidad y hacer del conocimiento de los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, velando así por una mayor seguridad jurídica.
- c) Adelantarse a una auditoría en años posteriores y que los contribuyentes conozcan con anticipación el criterio de la autoridad; el cual podrá ser controvertido interponiendo los medios de defensa pertinentes.
- d) Identificación de asesores fiscales que promueven estos esquemas
- e) Identificación de contribuyentes que los aplican

Asesores fiscales son los principales obligados a revelar los esquemas reportables

Esquema Reportable

Real o
Potencial

Cualquier esquema que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y se encuentre listado en el artículo 199 del CFF.

Elementos de un esquema reportable:

1. Que se trate de un **Esquema**
2. Que exista o pueda existir un **Beneficio fiscal**
3. Que sean de los **Esquemas listados (13 + 5 + 1 = 19) – rasgos distintivos o *hallmarks*.**

Esquema (Cont.)

Cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o **tácita** con el objeto de materializar una **serie** de actos jurídicos.

Art. 199, 2º párrafo CFF

Tipos de esquemas

- **Generalizados:** aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma.
- **Personalizados:** Diseño, comercialización, implementación para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico (**umbral de excepción de 100 millones de pesos**).

Esquemas Listados (Cont.)

V. Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

¿Beneficios por la norma interna del otro país,
vinculados con la aplicación de un tratado?

¿Jurisdicciones con sistema territorial?

Esquemas Listados (Cont.)

VII. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados para evitar la doble tributación.

¿Aplicable al régimen de Maquila?

Infracciones

Para los Contribuyentes

No revelar un esquema reportable o revelarlo incompleto o con errores (Cuando su omisión o datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable).

No se aplicará el beneficio fiscal del esquema reportable **y** sanción económica entre el 50% y el 75% del beneficio fiscal obtenido o que se espera obtener durante los ejercicios fiscales de aplicación del esquema reportable.

Infracciones

Para los Asesores Fiscales

No revelar un esquema reportable, revelarlo incompleto o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea. (siempre que la omisión o datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable)

Multa de \$50,000 a \$20,000,000 (1 millón USD)

13 a 15 de mayo

TRIBUTA AIC  **AIC**
CONGRESO INTERAMERICANO • 2 0 2 1 •

Tendencias de la tributación
En el nuevo
contexto económico

Gracias por la atención.