

El nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria

Fecha de recepción: 20 de agosto de 2021

Fecha de aprobación: 22 de junio de 2022

Doi: <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/acdi/a.12342>

Doris Teresita Mendoza López *

Resumen: a causa del reproche de la sociedad mundial por el aumento en las tasas impositivas al consumo y al ahorro y de la disminución en los ingresos fiscales en la mayoría de los países del orbe como resultado de los recientes modelos de negocios y sus cadenas de valor a través de los cuales se genera la mayor parte de la riqueza, distintos miembros de la comunidad internacional reclaman a los gobiernos y organismos internacionales el diseño de normas que regulen la fiscalidad de las transacciones comerciales-financieras desarrolladas en el escenario económico global. De ahí que, mediante mandato de los países del G20,¹ en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se diseñen y se aprueben las medidas del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el

* Doctora en Administración, Hacienda y Justicia en el Estado social de la Universidad de Salamanca. Doctora en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores. Profesora de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, en México. Correo electrónico: phd.mendoza@hotmail.com

¹ El grupo denominado como G20 se integra por Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, República de Corea, Rusia, Sudáfrica, Turquía, y los países de la Unión Europea.

Para citar este artículo: Mendoza López, Doris Teresita. "El nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria". *Annuario Colombiano de Derecho Internacional —ACDI—* 16, (2023), 1-47. <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/acdi/a.12342>

traslado de beneficios (Plan de Acción OCDE/G20 o proyecto BEPS), en las que se concibe una nueva era en la tributación internacional, caracterizada por impulsar el cumplimiento tributario, el límite de las estrategias artificiosas de planeación fiscal para disminuir el pago de impuestos a la renta societaria y el establecimiento de un lenguaje fiscal universal. Se vaticina el nacimiento de un orden jurídico de tributación internacional construido mediante disposiciones gestadas en el seno de organismos supranacionales, conocidas en el ámbito académico como *soft law*, en virtud de ser adoptadas por un número importante de legislaciones nacionales.

Palabras clave: plan de acción OCDE/G20; estándares mínimos; instrumento multilateral; marco inclusivo; *soft law*.

The New International Legal Order in Tax Matters

Abstract: Because of the reproach of global society to the increase in tax rates on consumption and savings, as a result of the decrease in tax revenues in most countries as a result of the recent business models and their value chains through which most of the wealth is generated, different members of the international community called on governments and international organizations to design rules that regulate the taxation of commercial and financial transactions developed in the global economic scenario. Hence, under a mandate from the G20 countries, the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) designed and approved the measures of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, in which a new era in international taxation is conceived, characterized by promoting tax compliance, the limit of contrived tax planning strategies to reduce the payment of taxes on corporate income, and the establishment of universal fiscal language. Meanwhile, it is right to predict the birth of the legal order of international taxation built by means of provisions developed within supranational bodies, known in the academic field as soft law, by virtue of being adopted by a significant number of national legislations.

Keywords: Action plan OECD/G20; minimum standards; multilateral instrument; inclusive framework; soft law.

A nova ordem jurídica internacional em matéria tributária

Resumo: Devido à reprovação da sociedade mundial pelo aumento das alíquotas sobre o consumo e a poupança, em decorrência da diminuição das receitas tributárias na maioria dos países do mundo em decorrência dos recentes modelos de negócios e suas cadeias de valor, por meio do qual é gerada a maior parte da riqueza, diferentes membros da comunidade internacional exigem de governos e organismos internacionais o desenho de normas que regulem a tributação das transações comercial-financeiras desenvolvidas no cenário econômico global. Assim, por mandato dos países do G20, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) concebe e aprova as medidas do Plano de ação contra a erosão da base tributável e a transferência de benefícios (Plano de Ação do OCDE/G20 ou Projeto BEPS), em que se concebe uma nova era na tributação internacional, caracterizada pela promoção do cumprimento tributário, o limite das estratégias artificiais de planejamento tributário para reduzir o pagamento de impostos sobre a renda das pessoas jurídicas e o estabelecimento da linguagem fiscal universal. Dessa forma, é justo prever o nascimento do ordenamento jurídico da tributação internacional construído por meio de dispositivos criados no seio de organizações supranacionais, conhecidos no meio acadêmico como *soft law*, em virtude de serem adotados por um número significativo de legislações nacionais.

Palavras-chave: plano de ação OCDE/G20; padrões mínimos; instrumento multilateral; marco inclusivo; *soft law*.

Introducción

A una década de que la evasión fiscal internacional ocupara los titulares de importantes periódicos de alcance mundial, la adhesión al Marco Inclusivo (MI) de BEPS² y la adopción de las medidas del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción OCDE/

² El Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y del G20 se creó para que todas las jurisdicciones que desean participar en el desarrollo de medidas relacionadas con el fin de la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios lo hagan en igualdad de condiciones.

G20³ o Proyecto BEPS) mediante la firma del Instrumento Multilateral (IM) prometen la reparación del sistema fiscal internacional. En tanto, el inicio del ordenamiento de tributación internacional, constituido por medio de recomendaciones y estándares mínimos emitidos por la OCDE, será capaz de cerrar las oportunidades de evasión y elusión del pago del impuesto a la renta societaria por parte de empresas multinacionales, principalmente.

En 2011, *The New York Times* publicó la nota “But nobody pays that”⁴ en la cual presentó algunos de los esquemas contables que utilizan distintas corporaciones multinacionales para trasladar sus utilidades a empresas del mismo grupo empresarial, máxime a las situadas en países con baja o nula imposición a la renta societaria, con el propósito de disminuir parcial o totalmente el pago de impuestos por dicho concepto. No obstante, amén de beneficiarse de los resquicios de las normativas, se aprovechan de los regímenes fiscales preferentes, puesto que en algunas circunstancias representan ganancias desde el aspecto legal.

Por su parte, CNN Expansión reveló que en el 2012 el traslado de utilidades de las multinacionales estadounidenses Apple, Microsoft y Pfizer a sus filiales en el extranjero ascendió a más de \$5000 USD cada una, \$28000 y \$16000 USD para Apple y Microsoft respectivamente, a fin de escapar de sus obligaciones fiscales en el país norteamericano, ya que este mantuvo durante varios años una de las tasas impositivas a la renta societaria más elevadas del mundo.⁵ Microsoft manifestó que redujo de su

³ El grupo denominado como G20 se integra por Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, República de Corea, Rusia, Sudáfrica, Turquía, y los países de la Unión Europea.

⁴ David Kocieniewski, *But nobody pays that. U. S. Has High Business Tax Rates*, 2 de mayo de 2011, <https://www.nytimes.com/2011/05/03/business/economy/03rates.html>

⁵ Nota informativa CNNExpansión, “Apple huye de los impuestos en EU”, *CNNExpansión*, marzo 12, 2013, <https://expansion.mx/negocios/2013/03/12/applemicrosoft-huyen-de-impuestos-en-eu>

A pesar de la competencia fiscal internacional representada por la carrera a la baja respecto a la tasa del impuesto sobre la renta para fomentar sistemas tributarios competitivos, en EE. UU. la carga impositiva se mantuvo en el 35 % durante los últimos años, una de las más elevadas. El Estado americano ha mantenido esa tasa desde 1986, fecha de su penúltima reforma fiscal, la más reciente reforma de EE. UU. data del 2017 y manifiesta la reducción del impuesto a la renta societaria a un máximo del 21 %. [John Diamond, “International tax avoidance and evasion.” *National Tax Journal* 62, no. 4 (diciembre 2009): 699. <https://doi.org/10.1086/NTJ41790643>].

deuda tributaria el importe de \$29600 MDD al mantener la cantidad de \$92900 MDD en el extranjero, según el reporte de los datos regulatorios de la empresa en 2014.⁶

Al respecto, *The Bloomberg*, a través de su apartado “The Great Corporate Tax Dodge”, informó que las empresas multinacionales encuentran en los ordenamientos impositivos, máxime en legislaciones de baja o nula fiscalidad, y en la regulación internacional de precios de transferencia oportunidades para disminuir el pago de impuestos. Conjuntamente, *The Bloomberg* expuso las prácticas *double irish* y *dutch sandwich*⁷ como parte de las estrategias fiscales desarrolladas por empresas de operación internacional para evadir al fisco, entre las empresas citan a Google, Yahoo, Facebook, LinkedIn y Apple. *The Times*, en “The Tax Avoiders”, añadió que la existencia de firmas contables dedicadas al desarrollo de esquemas de fiscalidad internacional coadyuvan para que las empresas de operación global disminuyan el importe de su factura tributaria, lo que afecta los ingresos fiscales de las jurisdicciones donde operan.⁸

⁶ Los grupos multinacionales Apple, General Electric, Pfizer, Merck, IBM, Johnson & Johnson y Microsoft revelan en sus presentaciones regulatorias la renta mantenida en el extranjero. Sin embargo, no indican la cantidad del ahorro fiscal obtenido [CNNExpansión, “7 firmas de EU con grandes ganancias en el extranjero”, *CNNExpansión*, agosto 28, 2014, <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2014/08/28/7-firmas-de-eu-con-grandes-ganancias-en-el-extranjero>; CNNExpansión, “OCDE lanza proyecto para evitar la evasión fiscal”, *CNNExpansión*, septiembre 16, 2014, <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/16/ocde-lanza-proyecto-global-para-evitar-la-evasion-fiscal>].

⁷ Las estrategias fiscales *double irish* y *dutch sandwich* han sido utilizadas por empresas subsidiarias irlandesas y holandesas para disminuir o suprimir totalmente el pago del impuesto a la renta societaria, de manera que la subsidiaria irlandesa traslada sus ganancias a la subsidiaria holandesa, esta última traslada esa misma ganancia a otra subsidiaria irlandesa, distinta a la primera. La mayoría de estas empresas se dedican a la tecnología, la investigación y el desarrollo, trasladan beneficios mediante la asignación de derechos de propiedad intelectual a las subsidiarias en el extranjero.

⁸ Cfr. Barry Ritholtz, “The great corporate tax Dodge”, *The Bloomberg*, julio 09, 2014, <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2014-07-09/the-u-s-corporate-tax-dodge>; Simon Duke, “The tax avoiders”, *The Times*, octubre 5, 2014, <https://www.thetimes.co.uk/article/rage-against-the-tax-avoiders-6b02stwx2lf>

Uno de los esquemas de fiscalidad de las empresas multinacionales es el endeudamiento, que consiste en la creación artificial de deuda o de préstamos entre las empresas de un mismo grupo multinacional, donde los intereses por financiamiento son más altos en comparación con los del mercado; de igual forma, estos son deducibles a efectos fiscales para la empresa pagadora y exentos en manos de la empresa beneficiaria. En tanto,

Habida cuenta de la incipiente campaña mediática contra los esquemas contables de las empresas multinacionales y consecuencia del exacerbado anuncio en los medios de comunicación sobre los efectos de los fenómenos tributarios de evasión y de elusión fiscal internacional (respecto a la dificultad de los gobiernos nacionales para cubrir presupuestos, a la adopción de políticas públicas de austeridad, el aumento de tasas impositivas, el injusto reparto de la carga impositiva entre la población y la decreciente calidad de los servicios públicos), la presión de la población mundial tomó fuerza⁹ y exigió a las autoridades gubernamentales y a las organizaciones internacionales actualizar la regulación fiscal de las operaciones transnacionales con la finalidad de recuperar los ingresos tributarios correspondientes al impuesto sobre la renta societaria en diversas jurisdicciones, a la vez de mejorar la estructura del sistema tributario en favor de la sociedad en general.¹⁰

Empero, es importante manifestar que amén de rescatar las cantidades que la evasión o elusión tributaria detraen cada año al erario público, la lucha contra el fraude fiscal mundial debe considerarse una herramienta de transparencia en las transacciones financieras transnacionales y de buena gobernanza en las relaciones económicas internacionales para fortalecer el equilibrio financiero mundial.

En respuesta a las presiones sociales y recaudatorias en la comunidad mundial, el foro de discusión sobre las estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de una jurisdicción a otra se llevó a

el objeto de la creación de deuda es trasladar las ganancias en concepto de préstamo e intereses de la empresa que la genere a otra, en la que estos no se consideren parte de la base gravable. En la mayoría de los casos, la deuda se concentra en filiales situadas en países con tributación alta, donde el pago de intereses se deduce de la factura.

⁹ La disminución en el pago de impuestos por diversas empresas afecta la competitividad de las entidades económicas nacionales y la cultura impositiva de la ciudadanía puesto que distorsiona la justicia, la equidad y la distribución de todo ordenamiento tributario. Así lo revela el aumento de la carga impositiva a las rentas personales de la sociedad en general procedentes del trabajo y a las actividades que devienen del consumo. Al contrario, la carga impositiva disminuye para la riqueza de grandes empresas, máxime de las extranjeras; a ello puede sumarse la creación de contribuciones que debe soportar la sociedad en general y no la comunidad de grandes empresarios.

¹⁰ El término de población mundial hace referencia a la comunidad integrada por dirigentes de los países en vías de desarrollo, distintos organismos internacionales, grupos empresariales y personajes académicos.

cabo por la iniciativa de los líderes del grupo de los veinte (G20) durante sesión celebrada en la Ciudad de los Cabos en México, los días 18 y 19 de junio de 2012, quienes hicieron hincapié en la necesidad de impedir el desarrollo de esquemas contables que reducen el pago de impuestos a nivel global. A través de ese mensaje, se instó a la OCDE a iniciar el diseño de medidas para reforzar la normativa tributaria de las operaciones transnacionales tanto de las legislaciones nacionales, como de los estándares de fiscalidad internacional.¹¹

Bajo la encomienda, la OCDE elaboró el informe *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, publicado el 12 de febrero de 2013; una vez aprobado, de manera subsecuente, desarrolló el Plan de Acción OCDE/G20.

El informe permitió conocer que los recientes modelos de negocios globales de las empresas multinacionales, sus cadenas de valor y la estructura fiscal han traído consigo numerosas pérdidas monetarias a la recaudación del impuesto a la renta societaria, principalmente. Al año, los ingresos tributarios disminuyeron de \$250 a \$100 mil millones de USD en economías desarrolladas y aproximadamente a \$120 USD en economías emergentes. Asimismo, la caída de recursos tributarios es caldo de cultivo de la desfasada normativa fiscal frente al escenario económico actual de las legislaciones nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional emitidos por la OCDE, ya que ha permitido a las empresas erosionar su base imponible en jurisdicciones con alta carga impositiva a la renta societaria y trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición a la riqueza empresarial o hacia determinadas actividades económicas de fácil movilidad, a través de distintas estrategias fiscales.

De manera inmediata, la OCDE inició el diseño del Plan de Acción OCDE/G20, aprobado el 19 de julio de 2013. Dicho plan, de acuerdo con lo expuesto por la OCDE, se elaboró con el objetivo de ser un proyecto incluyente; en su diseño participaron países en desarrollo, el sector empresarial y la sociedad civil de manera que, en junio del 2016, se estableció el Marco Inclusivo de BEPS con el fin de asegurar que las jurisdicciones interesadas contribuyeran en igualdad de condiciones y de revisar la implementación

¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (OECD Publishing, París, 2013), pp.15 y ss.

y aplicación del proyecto¹². De ahí que Christians y van Apeldoorn¹³ consideren que el MI representa el álgido nacimiento de una red mundial de gobernanza fiscal, puesto que los gobiernos de todo el mundo se involucran en el ambicioso proyecto de cooperación tributaria global. Empero, Mosquera et al. infieren que aún cuando los países en desarrollo participan en la aplicación del Plan de Acción OCDE/G20, la toma de decisiones se realiza a nivel OCDE, es decir, países desarrollados, por lo que es justo cuestionar si realmente existe igualdad de condiciones. En ese sentido, Corlin, Hearson y Randriamanalina¹⁴ manifiestan que los estándares propuestos resultan ser inapropiados para los países en desarrollo, puesto que en la creación de reglas fiscales participa un grupo selecto de países desarrollados de la OCDE. De manera que el concepto de inclusión, en el diseño y toma de decisiones para la creación de la normativa fiscal, es cuestionable.

En tanto, el Proyecto BEPS está integrado por quince acciones distribuidas en cuatro grupos, cada uno aborda los siguientes ámbitos de interés: el primero promueve la coherencia internacional del impuesto a la renta societaria; el segundo procura restaurar los efectos y beneficios de los estándares internacionales vigentes; el tercero intenta garantizar la transparencia, promoviendo mayor certeza y previsibilidad en las operaciones económicas transfronterizas, y el cuarto busca la rápida implementación de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 mediante la firma del IM.¹⁵

¹² La información general sobre el MI fue revisada en mayo de 2021: <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>; <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

¹³ Allison Christians y Laurens van Apeldoorn, “The OECD Inclusive Framework.” *Bulletin for International Taxation* 72, no. 4/5 (2018): 3 y ss, https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit_2018_04_o2_1.html

¹⁴ Rasmus Corlin Christensen, Martin Hearson y Tovony Randriamanalina, “At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations,” *ICTD Working Paper* 115, (2020), <https://doi.org/10.19088/ICTD.2020.004>

¹⁵ Martín Jiménez, A.; José Calderón Carrero, “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*, España, núm.1, enero de 2014, p. 88; Robert Feinschreiber y Margaret Kent, “OECD responds to base erosion and profit shifting,” *Corporate Business Taxation Monthly* 15, no. 1 (octubre 2013): 21 y ss; OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París: OECD Publishing, 2014), 15, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

A través del IM, cuyo fin es la inmediata incorporación de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en los ordenamientos nacionales y los convenios fiscales bilaterales vigentes, se prevé el sistema fiscal universal; un orden jurídico de tributación internacional construido mediante disposiciones gestadas en el seno de la OCDE. En efecto, un moderno lenguaje en materia de fiscalidad para todos los países del orbe.

Así pues, en los próximos epígrafes se exponen los temas y razonamientos en los que se fundamenta la premisa de un sistema fiscal universal, el cual se refleja en la reciente adopción de los estándares mínimos establecidos en el Plan de Acción OCDE/G20 en las legislaciones nacionales, la participación y adhesión al MI y al IM que traen consigo un nuevo lenguaje fiscal para las transacciones comerciales y financieras mundiales.

En el primero de los epígrafes se presenta el Proyecto BEPS y se realiza un recorrido por las medidas que integran la categoría de estándares mínimos, cuya adopción corresponde mayormente a los países miembros de la OCDE y del G20. En el siguiente apartado se plantean como vectores del nuevo orden internacional en materia tributaria el IM y el MI, en virtud de la influencia que trae consigo la adhesión a estos en la adopción de normas fiscales gestadas en el seno de la OCDE. Finalmente, se presentan las reflexiones de la premisa expuesta en el documento.

1. El Plan de Acción OCDE/G20 como instrumento del nuevo orden jurídico de fiscalidad internacional

De cara a los recientes modelos de negocios de cadenas de valor global de empresas multinacionales, la OCDE, junto a la comunidad internacional, elaboró el Plan de Acción OCDE/G20, un conjunto de normas que responden a las exigencias del escenario económico global¹⁶ y que nutren el reciente ordenamiento internacional en materia fiscal.

Las disposiciones para la concepción del orden jurídico internacional tributario se aprobaron en tres categorías, por lo que su adopción en los ordenamientos nacionales y convenios fiscales bilaterales se realiza conforme a estándares mínimos, metodologías comunes y recomendaciones respecto a mejores prácticas.

¹⁶ Tanto de las administraciones tributarias (AATT) como de las empresas de operación global.

Los estándares mínimos corresponden a normas que deben ser integradas a la legislación nacional y a los convenios fiscales en la forma en que son emitidas, por lo que las jurisdicciones, máxime los miembros de la OCDE, deben adoptar en su ordenamiento nacional y los convenios fiscales bilaterales las medidas aprobadas en esta categoría para armonizar la transposición de normas en las legislaciones nacionales y la construcción del nuevo orden tributario internacional. La adopción armonizada de los estándares mínimos evitará efectos subyacentes de la inaplicación de estas medidas en otros países; por ejemplo, la disminución de capital extranjero e inversiones que afecta la estabilidad económica de toda nación. Los estándares mínimos aprobados por el Plan de Acción OCDE/G20 se presentan a continuación.

1.1. Los regímenes fiscales preferentes

Las medidas del estándar mínimo, acción 5 del Proyecto BEPS, persiguen modificar las características perjudiciales o la eliminación de las ventajas desleales que ofrece un régimen fiscal preferente. Esto es, que el régimen impositivo se modifique de tal forma que su incentivo tributario no influya en la ubicación de las actividades móviles de una cadena de valor global o de la prestación de los servicios que integran los recientes modelos de negocios. A tal efecto, el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (FPFP)¹⁷ estableció: 1) los factores que determinan si un régimen preferente es perjudicial; 2) el criterio de actividad económica sustancial para evaluar regímenes fiscales preferentes, y 3) un sistema de intercambio de información intergubernamental obligatorio.¹⁸

¹⁷ El FPFP, creado por la OCDE en 1998, ha revisado los regímenes fiscales preferentes para determinar si son perjudiciales. A más de la evaluación citada, derivada del Plan de Acción OCDE/G20, actualmente se encarga de la revisión por pares y del seguimiento del marco de transparencia del intercambio automático de información a efectos fiscales; de examinar los requisitos sustanciales en espacios donde la fiscalidad a la renta es nula con el propósito de garantizar una competencia equitativa a nivel mundial, y de presentar los informes de progreso [OCDE, *Action 5 Harmful tax practices 2021*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5>].

¹⁸ Es decir, para que una empresa acceda a los beneficios impositivos de un régimen preferente se requiere la existencia de actividad sustancial que justifique la aplicación; en su caso, la transparencia en los acuerdos alcanzados entre administraciones fiscales y empresas.

Primero, es importante conocer que un régimen fiscal pernicioso se define por factores principales y secundarios. Los factores principales señalan que el régimen preferencial es dañino cuando impone baja o nula tasa impositiva a la renta de actividades móviles y de servicios financieros; afecta la economía nacional; carece de transparencia, esto es, no hay suficiente supervisión reguladora o divulgación de información financiera, y no es sometido al proceso de intercambio de información intergubernamental. En ese sentido, la función de los factores secundarios es coadyuvar en la explicación de los criterios principales, estos señalan que en un régimen fiscal dañino se identifica: 1) la definición artificial de la base imponible; 2) la inaplicación de las directrices internacionales de precios de transferencia; 3) la exención de beneficios de fuente extranjera en el país de residencia; 4) la negociación de tasas impositivas; 5) disposiciones secretas; 6) una amplia red de convenios fiscales bilaterales; 7) la implementación de bajas tasas fiscales efectivas, y 8) la promoción de operaciones y acuerdos basados en la disminución de impuestos sin involucrar funciones importantes de la cadena de valor de la empresa. No obstante, si un régimen fiscal no trae a colación consecuencias económicas negativas tanto para el país de origen como para el de destino no se considera pernicioso. Para confirmar el aspecto perjudicial será necesario que la administración tributaria analice tres situaciones: 1) la actividad se cambia a un país considerado dentro de un régimen fiscal preferente; 2) el nivel de actividad corresponde a los montos de inversión e ingresos, y 3) el trato fiscal es el principal motivo para ubicar la actividad. Si el análisis de las situaciones citadas resulta positivo, se califica como un régimen fiscal perjudicial que debe modificarse o eliminarse totalmente.¹⁹

El estándar mínimo establecido para los regímenes preferentes es el requisito de actividad sustancial, evaluado por medio del mecanismo nexo. El criterio de actividad económica sustancial determina si un régimen fiscal acerca a su territorio operaciones cuyo propósito es únicamente la ventaja tributaria, ya que el criterio busca alinear la función sustancial con la generación de ingresos y la tributación de la empresa, otorgando el beneficio a quien efectúe la actividad económica sustancial. En cuanto al mecanismo nexo, además de reforzar el criterio, evalúa la existencia y el

¹⁹ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5—2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (París: OECD Publishing, 2015), 5 y ss.

desarrollo de la actividad económica principal por medio de los gastos que realiza la empresa como indicadores de las funciones desempeñadas: que los gastos contribuyan a la obtención de ganancias y que los desembolsos y ganancias estén directamente relacionadas con la actividad sustancial.²⁰

Se ha identificado que los regímenes de propiedad intelectual (PI) son los ámbitos donde mayormente se ocultan estrategias fiscales artificiosas o evasivas, por esa razón el mecanismo nexa se aplica inicialmente a estas regulaciones de la siguiente manera: en los regímenes fiscales preferentes de investigación y desarrollo la actividad sustancial se evalúa mediante el enfoque nexa, de forma que la administración tributaria utiliza los gastos que realiza la empresa como indicadores de la creación de activos de PI para determinar el beneficio fiscal correspondiente a los ingresos generados únicamente por la transferencia o explotación de los activos de PI, siempre que los gastos estén directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo efectuadas por la empresa a fin de poseer bienes de PI.

²⁰ Cabe destacar que los informes que emite el FPPP incluyen orientaciones sobre las normas aplicables a los requisitos de actividades sustanciales a los regímenes fiscales preferentes distintos a los de propiedad intelectual (PI) [OCDE, *Action 5 Harmful tax practices...*].

Cfr. OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes* (París: OECD Publishing, 2015), 22 y ss; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios OCDE* (París: OECD Publishing, 2015), 16; OCDE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively...*, 23; Matthew Herrington, "The oecd beps Project: A status Update," *International Transfer Pricing Journal* 22, no. 4 (2015): 221 y ss.

Este último indica el aumento del 30 % en el gasto cualificado considerado en el numerador de la fórmula, es decir, 30 % más del total gastado por la empresa matriz originado por otras empresas del grupo. En este sentido, Mar Barreno et al. ["El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", *Documentos*, no. 5 (2015): 19 y ss] señalan que *nexus* es un enfoque basado en la relación existente entre ingresos y gastos directamente vinculados con el desarrollo del intangible o patente; asimismo, analizan la proporcionalidad entre ingresos derivados de la creación del intangible o patente y los gastos incurridos. Es importante mencionar que el aumento del 30 % de los costes cualificados fue aprobado por la OCDE y el G20 a merced de la propuesta germano-británica, *modified nexus approach*, la cual constituye dos elementos: 1) el incremento de costos cualificados y 2) la limitación y el desmantelamiento gradual de los regímenes de PI, junio de 2016 y junio de 2021, respectivamente. Mayor explicación en José Calderón Carrero, "La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (segunda parte)", *Revista Análisis Tributario AELE*, no. 332 (2015): 16 y 17.

En este sentido, el FFP y el MI sobre BEPS han establecido que el criterio de actividad sustancial se aplique en todas las jurisdicciones, tanto de tributación normal como de nula fiscalidad a la renta, lo que, como norma global, significa que los beneficios empresariales no podrán tributar en una jurisdicción de fiscalidad cero si la empresa no desarrolla la función principal en ese territorio impositivo.²¹

En ese sentido, respecto a la generación de activos intangibles, la administración tributaria mediante el mecanismo nexo confirma que los contribuyentes se encuentren involucrados en operaciones creadoras de patentes y otros activos funcionalmente equivalentes con el propósito de otorgar la ventaja tributaria. Si una empresa se dedica únicamente a la producción de bienes intangibles de PI y sus gastos se efectúan para la obtención de los mismos, el enfoque concede beneficios a la totalidad de la renta procedente de los activos de PI. Por el contrario, si la empresa tiene varias líneas de negocios, se realizarán los cálculos equivalentes entre los costes generadores de PI y los rendimientos provenientes de esta.²² En el último caso, por medio del enfoque nexo, se define la renta a la cual se le atribuye el beneficio fiscal aplicando una fórmula relativa a lo gastado para financiar la creación de los activos de PI. La expresión matemática señala el siguiente cálculo: el numerador tiene en cuenta la clasificación de gastos para desarrollar bienes de PI, el denominador considera costes generales para la producción de activos de PI; el cociente multiplica la ganancia derivada de bienes de PI, cuyo resultado es el monto de renta que recibirá el beneficio fiscal.²³ Para el cálculo se consideran adquisiciones o desembolsos

²¹ Es importante destacar que este importante paso en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial se manifiesta en el informe sobre el progreso de los regímenes preferenciales del 2017, que orienta a las AATT sobre la aplicación del criterio de actividad sustancial a regímenes fiscales preferentes distintos a los de PI [OCDE, *Harmful Tax Practices—2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2017), 39 y ss., <https://doi.org/10.1787/9789264283954-en>].

²² *Ibíd.*, 25 y ss.

²³ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 22-23; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París, OECD Publishing, 2015), 16; Herrington, “The OECD BEPS Project..”, 221.

El autor del último artículo propone el aumento del 30 % en el gasto cualificado considerado en el numerador de la fórmula, es decir, 30 % más del total gastado por la empresa matriz originado por otras empresas del grupo.

realizados entre empresas residentes, establecimientos permanentes de entidades extranjeras en el territorio y establecimientos permanentes en el extranjero de sociedades residentes sujetas a imposición en el territorio donde se proporciona el régimen preferencial. Los gastos del obligado tributario deben vincularse directamente con la creación de activos de PI, por lo que los ordenamientos nacionales determinarán sus definiciones de gastos cualificados y garantizarán que los gastos efectuados inciden en las actividades de investigación y desarrollo. Sin embargo, en las definiciones no se incluyen pagos de intereses u otros costos no vinculados a la PI. Respecto a los costes generales, la clasificación no permite pagos de intereses o costes de construcción, solo aquellos directos a la PI o su adquisición.²⁴

El sistema de intercambio de información obligatorio, en relación con regímenes preferentes o procedimientos administrativos emitidos por algunos Estados conocidos como *tax rulings*,²⁵ pretende mejorar la transparencia a nivel internacional, ya que la falta de comunicación intergubernamental origina el distinto trato fiscal o situaciones de no imposición. En el FFPF se acordó que el marco de referencia para la intercomunicación tributaria incorpore regímenes impositivos preferentes y casos especiales de acuerdos fiscales entre administraciones tributarias (AATT) y contribuyentes, entre ellos: 1) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferentes; 2) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia, de carácter unilateral y transfronterizo; 3) otros acuerdos fiscales en el mismo ámbito; 4) acuerdos respecto a establecimientos permanentes, relativos a la existencia de los mismos o a la atribución de rentas, y 5) aquellos que el FFPF considere exponen riesgos de estrategias fiscales artificiosas frente a la ausencia de información.²⁶ De acuerdo con la acción, el intercambio de información se realiza sobre los *tax rulings* concedidos desde el primero de enero del 2010, en vigor al primero de enero de 2014, y los futuros *rulings* emitidos a partir del primero de abril de 2016. Los países que podrán acceder a la información son 1) país de residencia de las empresas

²⁴ Según la regla, no deben computarse cargos indirectos; es decir, pagos no relacionados directamente con la creación del activo intangible [Barreno et al., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20...”, 25; OCDE, “Countering Harmful Tax Practices...”, 24 y ss].

²⁵ *Tax rulings*: acuerdos que realiza una administración tributaria con algún contribuyente; normalmente, este tipo de acuerdos son susceptibles de presentar estrategias artificiosas para disminuir la base imponible.

²⁶ Barreno et al., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20...”, 25; OCDE, *Countering Harmful Tax Practices...*, 45 y ss.

relacionadas; 2) país de residencia del socio directo, y 3) país de residencia del socio último.²⁷ El esquema para el intercambio de resoluciones fiscales (ETR, por sus siglas en inglés) integra una guía de usuario a fin de proporcionar comentarios respecto a las resoluciones fiscales a las administraciones fiscales pertinentes.²⁸

Habida cuenta del intercambio de información, la OCDE ha establecido la metodología y los términos de referencia para la evaluación por pares, característica principal de los estándares mínimos, los cuales han sido renovados para el periodo de 2021 a 2025; el FPDF se ocupa del proceso de revisión y seguimiento por pares, sus miembros participan en igualdad de condiciones. Los términos de referencia se centran en cuatro aspectos: 1) proceso de recopilación de información; 2) intercambio de información; 3) confidencialidad de la información recibida, y 4) estadísticas. La metodología establece el procedimiento para que las jurisdicciones realicen la revisión de los aspectos citados, así como para la presentación de informes y de resultados con la ayuda de cuestionarios estandarizados.²⁹

En razón de los mecanismos propuestos por el estándar mínimo de exigir transparencia y actividades económicas sustanciales, Calderon Carrero³⁰ manifiesta que estas medidas representan el nuevo marco para

²⁷ Lo ponen de relieve Diego Arribas Plaza, Marta López Tamayo y Andrés Sánchez López, *Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia* (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2017), 11 y ss, <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>

²⁸ El formato electrónico para el intercambio de información es un esquema XML, un documento universal, que tiene una nueva versión desde el primero de abril del 2020 [OECD, *Exchange on Tax Rulings XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Version 2.0* (París: OECD, junio 2019), www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf].

²⁹ A la fecha, se han emitido los informes de revisión de 2016 a 2019 [OCDE, *Harmful Tax Practices – Peer Review Results Inclusive Framework on BEPS: Action 5* (París: OECD Publishing, 2021), <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>]

El marco de referencia y de metodología pueden revisarse en OCDE, *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents* (París: OECD, 2021), www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-reviewtransparency-framework.pdf.

³⁰ Para Calderón Carrero, la acción 5 es la continuación del proyecto de competencia fiscal perniciosa de 1998, que busca establecer los principios para la configuración de los regímenes preferenciales de determinadas actividades económicas geográficamente

prevenir prácticas fiscales perniciosas estimuladas por los gobiernos nacionales, algunos llamados paraísos fiscales. Por su parte, la competencia fiscal leal entre los principales actores de la economía mundial lleva a la correcta distribución de las actividades de cadenas de valor global y de la riqueza que generan.

Empero, ante el estándar mínimo propuesto, con el fin de terminar con la competencia fiscal perniciosa a escala global, podemos afirmar que a diferencia de luchar contra los paraísos fiscales, finalizar los regímenes fiscales preferentes resulta mayormente complejo, pues en la economía mundial este tipo de tratos o acuerdos se ocultan en jurisdicciones de tributación normal. Una vez los países evalúen sus regímenes preferentes conforme a las disposiciones del estándar mínimo y realicen las modificaciones pertinentes, las AATT solamente otorgarán el beneficio fiscal a las empresas que se ubiquen en el supuesto de hecho y cumplan con la normativa fiscal preferente.

Otro aspecto importante es la autoridad de cada país para establecer los gastos cualificados a fin de utilizar el mecanismo nexo como indicador del desarrollo de la actividad económica sustancial. En este escenario, debe considerarse la armonización de la definición de gastos cualificados con el objetivo de evitar distorsiones en la competencia entre las naciones por atraer determinadas actividades de la cadena de valor global; esto es, que el consenso internacional o la comunidad empresarial elabore la definición universal de gastos cualificados de los distintos regímenes fiscales preferentes.

1.2. Los convenios fiscales bilaterales

A fin de que los convenios fiscales suscritos bajo el MC OCDE cumplan con el objetivo de eliminar la doble imposición internacional y de impedir el desarrollo de estrategias de *treaty shopping*,³¹ en el marco de su contenido,

movibles o deslocalizables, así como lograr una efectiva prevención de las prácticas fiscales perniciosas [Calderón Carrero, “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law*...”, 13].

Puede observarse entonces que el informe de 1998 estableció los factores que identifican el carácter pernicioso de un régimen, en tanto la acción 5, mediante el FPPP, diseña la metodología para definir la actividad sustancial de regímenes preferenciales de intangibles y el mecanismo en mejora de la transparencia.

³¹ *Treaty shopping*: uso del convenio en situaciones donde no debe aplicarse su normativa

la acción 6 del Proyecto BEPS establece un estándar mínimo integrado por: 1) nuevas normas antiabuso, generales y específicas; 2) la reformulación del título y del preámbulo, y 3) recomendaciones sobre política tributaria, antes de la firma de convenios fiscales bilaterales.

En virtud de las disposiciones del estándar mínimo, los convenios fiscales bilaterales suscritos bajo el MC OCDE deben modificarse conforme a un proceso de tres fases. La primera y la segunda se constituyen por la integración de una nueva regulación antiabuso y una declaración expresa, lo que significa la modificación e inclusión de disposiciones en el MC OCDE. El compromiso de una nueva normativa antiabuso en los convenios fiscales hace referencia a la incorporación de alguna de las siguientes medidas: 1) combinación de reglas, cláusula de limitación de beneficios y norma de propósitos principales; 2) únicamente la norma de propósitos principales, o 3) únicamente una cláusula de limitación de beneficios, complementada con un mecanismo que haga frente a las estrategias de financiación no abordadas en los convenios fiscales bilaterales.³²

La cláusula de limitación de beneficios (CLB) es una norma específica destinada a la eliminación del *treaty shopping*. Dentro de sus criterios objetivos destaca la concesión de beneficios del acuerdo tributario únicamente a empresas que reúnen ciertas condiciones: 1) la naturaleza jurídica de la entidad; 2) la propiedad; 3) las actividades económicas y generales, y 4)

convenida, ya sea para empresas o contribuyentes. Por ejemplo, las empresas no residentes de los Estados Parte de un convenio que tratan de allegarse de las ventajas concedidas por este a sus residentes, de ahí el término de abuso de convenio.

³² Otras normas y recomendaciones para abordar distintas formas de abuso de tratados a las presentadas en OCDE, *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Revised Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD, 2021), 9, www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriatecircumstances-revised-peer-review-documents.pdf

Las cláusulas antiabuso que en efecto serán introducidas en los acuerdos fiscales bilaterales existentes en el mundo. Otras cláusulas del convenio que ofrecen beneficios son *dividend stripping*, doble residencia y entidades híbridas [OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios...*, 23; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 17; OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo...*, 6; OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2015), 100].

las características que garanticen la existencia de un nexo suficiente entre las empresas y el Estado de residencia. La norma de propósitos principales (NPP) es una norma antiabuso general utilizada para atender situaciones fuera del alcance de la CLB; la NPP analiza particularmente cada caso con la finalidad de valorar si las estructuras de los acuerdos o aquellas amparadas en el MC OCDE se interesan exclusivamente en la obtención de los beneficios fiscales concedidos por el convenio a sus residentes.³³

En cuanto a la declaración expresa, los Estados contratantes manifestarán que la intención de signar el convenio es eliminar la doble imposición y cerrar tanto oportunidades de elusión o evasión fiscal como de desarrollo de estrategias *treaty shopping*. A saber, la manifestación expresa de evitar situaciones de no imposición o tributación reducida a la renta societaria en los convenios fiscales bilaterales: 1) reemplazar el título del convenio por el párrafo: Convenio entre Estado X y Estado Z para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para la prevención de la elusión y evasión fiscales o 2) reemplazar el encabezado, preámbulo del convenio, por: preámbulo del convenio Estado X y Estado Z, deseando desarrollar sus relaciones económicas y fortalecer su cooperación en materia tributaria, con la intención de concluir un convenio para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin que ello conlleve la generación de oportunidades para la doble no imposición o la imposición reducida a través de la elusión fiscal o la evasión fiscal o de estrategias de *treaty shopping*.³⁴

³³ La propuesta de cláusula genérica es la siguiente: no obstante las disposiciones de este convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación directa o indirectamente genera derecho de percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme el objeto y el propósito del convenio [Barreno et al., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20...”, 23; OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 23, 25 y ss; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 17; OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base...*, 6; OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances...*, 20 y 57].

³⁴ Los cambios en el título y en el preámbulo se complementan con reemplazar los párrafos 2, 3 y 16 de la introducción del documento del tratado. Cfr. OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 17; OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 6; OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances...*, 98 y 101.

La tercera fase expone las recomendaciones de política fiscal que deben tener en cuenta los gobiernos nacionales antes de suscribir convenios fiscales con otros países, máxime con jurisdicciones de baja o nula tributación a la renta societaria. Entre las consideraciones destacan que los Estados deben valorar los riesgos de existir situaciones de doble imposición para justificar la firma de un convenio cuando un Estado impone un nivel de gravamen bajo o nulo sobre la renta societaria e identificar en el sistema tributario de la contraparte los elementos representativos de circunstancias de doble no imposición. Conjuntamente, los gobiernos deben evaluar el peligro de presentarse doble imposición en operaciones transfronterizas efectuadas entre sus residentes; otra recomendación es considerar la imposición excesiva, consecuencia de las elevadas tasas de retención en el Estado de la fuente.³⁵ En el mismo sentido, tener en cuenta otros elementos de los convenios fiscales que fortalecen los lazos económicos entre los países contratantes; por ejemplo, la no discriminación frente al trato impositivo de inversiones extranjeras, prevista en el artículo 24 del MC OCDE, y la resolución de conflictos tributarios transfronterizos a través del procedimiento amistoso, artículo 25 del MC OCDE.

Amén de lo citado, los Estados valorarán si sus futuros socios están de acuerdo con las disposiciones relativas al intercambio automático de información fiscal y de asistencia administrativa, artículos 26 y 27 del MC OCDE, y si poseen los medios y la capacidad para intercambiar información tributaria, pues en la era de la mundialización, el intercambio de datos es un factor clave a la hora de decidir la celebración de un tratado en materia impositiva.³⁶

Habida cuenta de la dinámica de la adopción de estándares mínimos del Plan de Acción OCDE/G20, la aplicación de la acción 6 también está sujeta a un proceso de revisión por pares con el propósito de evaluar la implementación de la norma mínima.³⁷

³⁵ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes...*, 17; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 6; OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances...*, 101.

³⁶ OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances...*, 102.

³⁷ Igual que los distintos estándares mínimos, la evaluación se realiza mediante la metodología que establece el mecanismo de procedimiento. A partir de la revisión de 2018, la mayoría de los miembros del MI se encuentran en proceso de modificación de su

Finalmente, una de las preocupaciones de este estándar en el consenso empresarial y académico es la interacción de las disposiciones antiabuso, nacionales y convenidas; sin embargo, no habrá conflicto cuando las normas antiabuso internas se apliquen para evitar operaciones no aceptables del convenio; asimismo, cuando surja desacuerdo entre la jerarquía de normas, las disposiciones convenidas prevalecerán frente a la legislación interna de acuerdo con el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En todo caso, el acuerdo bilateral no permite aplicar normas internas cuando sean incompatibles con su ordenamiento, aun cuando en algunas circunstancias el convenio admita la implementación de cláusulas especiales antiabuso y muchas de las disposiciones del tratado fiscal dependan de la aplicación del ordenamiento nacional.³⁸

No es baladí manifestar que uno de los aspectos importantes de la modificación del MC OCDE, señalado como disposición específica, es el abandono del criterio de sede de dirección efectiva y la adopción de un sistema basado en el procedimiento amistoso a efecto de vincular fiscalmente a una empresa de operación global con algún territorio puesto que, en consecuencia, cada supuesto se analizará de forma particular considerando diversos factores relativos a la dirección y gestión de la entidad.³⁹

1.3. La documentación sobre precios de transferencia (armonización global de documentos probatorios de precios de transferencia)

Con la intención de alcanzar mayor transparencia en las operaciones financieras y comerciales internacionales, en virtud de los recientes modelos de negocios de las empresas de operación global y de las estrategias fiscales artificiosas diseñadas en el marco de los precios de transferencia internacionales, el Proyecto BEPS, a través de la acción 13, establece un modelo

red de tratados fiscales signados conforme al modelo OCDE. Cfr. OCDE, *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Revised Peer Review Documents...*

³⁸ OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances...*, 84 y 89.

³⁹ Lo ponen de relieve Diego Arribas Plaza, Marta López Tamayo y Andrés Sánchez López, *Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición* (Madrid: Fundación de Impuestos y Competitividad, 2017), 14, <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/FIC-BEPS-Accion-6-Cuatrecasas.pdf>

común para la documentación probatoria que las corporaciones mundiales deben presentar a cada administración tributaria del territorio donde operan, respecto a sus precios de transferencia. El enfoque estandarizado propuesto consta de tres niveles de información los cuales, amén de incrementar la calidad de datos e información destinados a los órganos fiscales de transacciones globales, permiten reducir los costes de cumplimiento a las empresas multinacionales.⁴⁰

A saber, en el primer nivel, las directrices imponen a las empresas multinacionales la entrega de información de alto grado en relación con su estructura; sus operaciones globales; las funciones de investigación y desarrollo e intangibles o elementos de la creación de valor del grupo; las actividades financieras intragrupo, sus estados financieros consolidados; su posición económica, fiscal y legal, y las políticas en materia de precios de transferencia en un archivo maestro o *master file*, el cual debe estar disponible para las AATT de los países involucrados. La distribución del archivo maestro contiene los siguientes bloques de información: 1) estructura organizacional del grupo, las funciones significativas de cada empresa y los principales mercados geográficos de sus productos; 2) descripción gráfica y detallada de la cadena de suministro del grupo para los cinco productos fundamentales o aquellos que representan más del 5 % de sus ventas; 3) explicación de la estrategia de generación y explotación de activos intangibles relevantes del grupo, así como las empresas propietarias de estos; 4) servicios intragrupo, el lugar donde se prestan y las políticas para los precios de transferencia, así como el reparto de costos de los servicios,⁴¹ y

⁴⁰ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 ... resúmenes...*, 45; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 19; OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ... resumen informativo...*, 6.

Un nuevo capítulo de las Directrices de precios de transferencia recomienda la exigencia de una documentación estructurada en tres niveles, resultado de la acción 13 [OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes...*, 45 y ss; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 19 y ss; OCDE, *Proyecto OCDE/G20... resumen informativo...*, 6].

⁴¹ El Acuerdo de Reparto de Costos (ARC) es un contrato efectuado entre empresas, establecido a fin de compartir las contribuciones y los riesgos inherentes al desarrollo, producción u obtención conjunta de servicios o bienes, tangibles o intangibles, de los cuales se espera la generación de beneficios para cada una de las partes del acuerdo [OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2015), 177-179, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>; Carolina del Campo, *Acciones 8, 9, 10*.

5) posición financiera y fiscal del grupo en cuanto a la financiación intra-grupo y de fuente externa.⁴²

El segundo nivel requiere presentar un documento particular para cada jurisdicción, archivo local o *local file*, con información detallada de las operaciones específicas efectuadas entre las empresas del grupo multinacional. Además de complementar la información del archivo maestro, el archivo local contiene análisis funcionales y de comparabilidad⁴³ con el propósito de asegurar la plena competencia⁴⁴ en las transacciones intra-grupo. Es decir, en el *local file* se identifican las operaciones intragrupo y sus datos financieros; conjuntamente, se expone el análisis con el que se determinaron sus precios de transferencia y la selección y aplicación del método de distribución de rendimientos obtenidos entre sus operaciones. El archivo local incluye: 1) el proceso de la transacción estructurado en cinco pasos; 2) los análisis para ordenar la asignación de riesgos entre las empresas; 3) la descripción de la estructura de dirección de la empresa local; 4) la exposición detallada de la estrategia del negocio de la empresa, y 5) la identificación de cambios en relación con la información del año inmediato anterior.⁴⁵

El informe país por país ocupa el tercer nivel y corresponde al estándar mínimo de documentación; es decir, es la medida que debe ser integrada a la legislación nacional de los países miembros de la OCDE y aquellos donde su regulación se sujeta a las Directrices de Precios de Transferencia. En esta categoría, las empresas multinacionales tienen la obligación de

Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2017), 8 y ss, <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCIONES-8-9-10-KPMG.pdf>].

⁴² Cfr. Carolina del Campo Azpiazu, José Días-Faes Álvarez y César Salagaray Scarpa, *Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia* (Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017), 3 y ss, <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-13-KPMG.pdf>

⁴³ *Ibíd.*

En relación con los estudios de comparabilidad, se recomienda que estos se lleven a cabo cada tres años y que sean locales, siempre y cuando la información exista y se tenga acceso a ella.

⁴⁴ El principio de plena competencia tiene como objetivo otorgar el mismo trato, a efectos fiscales, a las empresas relacionadas y sus operaciones, como si se realizaran entre empresas independientes.

⁴⁵ Campo Azpiazu, Días-Fares y Salgaray Scarpa, *Acción 13...*, 3 y ss.

declarar anualmente el documento estandarizado con la información de todas las entidades del grupo y las jurisdicciones donde operan. El reporte debe presentar los indicadores de su actividad económica, el monto de sus ingresos, el lugar de localización de sus rendimientos y los bienes tangibles e intangibles, los beneficios antes de impuestos, así como cuánto y dónde se devengan las obligaciones tributarias. Otros datos, de suma importancia para detectar estrategias fiscales artificiosas, son el número de empleados, el capital declarado, los beneficios no distribuidos y las clases de activos tangibles e intangibles ubicados en cada jurisdicción fiscal.

No es baladí mencionar que aun cuando el informe país por país se presenta en el país de residencia de la sociedad matriz, el documento será difundido de manera automática vía comunicación intergubernamental a los órganos fiscales pertinentes, por lo que en el informe, la corporación multinacional declarará las entidades pertenecientes al grupo empresarial y especificará sus funciones en cada territorio.⁴⁶ En 2018, por primera vez, las autoridades fiscales de todo el mundo recibieron información sobre los grandes grupos de empresas multinacionales encabezados por extranjeros que no estaban disponibles, lo que les permitió comprender la estructura de las empresas al tiempo que mejoraba su capacidad de evaluación de riesgos.⁴⁷

La obligación de presentar el informe país por país recae en toda empresa multinacional, sin importar sector o categoría, con excepción de las empresas de transportación internacional, máxime aquellas que se encuentren dentro del umbral financiero propuesto de \$750 millones de euros o más de ingresos anuales consolidados (o su equivalente).⁴⁸ En efecto, el sector empresarial y sus contribuyentes han manifestado la incertidumbre

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ OCDE, *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (París: OECD Publishing, 2020), <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>

⁴⁸ De acuerdo con el Proyecto BEPS, la información que debe presentarse en el informe país por país es la correspondiente con el ejercicio fiscal de 2016 y posteriores. Se dice entonces que, a partir del intercambio de información a efectos fiscales, la transparencia se convierte en un estándar universal. Es importante mencionar que se establece una actualización anual de los tres documentos con carácter general y la posibilidad de renovar los análisis comparables cada tres años en circunstancias donde no haya cambios [OCDE, *Resúmenes Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 46; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 19 y ss; OCDE, *Resumen*

provocada debido a la integración de datos sensibles en el reporte, puesto que es información confidencial para la empresa matriz y se considera debe estar fuera del alcance de sus filiales; empero, en todos los informes prima la protección y la confidencialidad de los datos expuestos por el grupo multinacional en relación con sus operaciones y servicios intragrupo, así como de otras transacciones de conformidad con las recomendaciones de la guía *Keeping It Safe*.⁴⁹

En ese sentido, Lowell y Herrington⁵⁰ infieren que la correcta regulación de los precios de transferencia es una herramienta importante para la generación de ingresos fiscales, ya que las operaciones entre empresas relacionadas representan un peligro latente al erario público; por ello, han destacado la ardua labor de la OCDE de revisar constantemente las Directrices de Precios de Transferencia, puesto que son implementadas por la mayoría de las AATT. Los cambios derivados de la reciente revisión impactarán en muchos órganos fiscales; en tanto, es idóneo que las modificaciones surtan efecto en operaciones realizadas después de la actualización de las directrices,⁵¹ de lo contrario, las AATT y las empresas multinacionales aumentan su carga administrativa de cumplimiento, situaciones de doble o múltiple imposición.

Por su parte, del Campo Azpiazu et al.⁵² sostienen que el modelo de documentación será de gran ayuda para que las AATT evalúen

informativo. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible..., 6; Herrington, “The OECD BEPS Project...”, 220].

⁴⁹ OCDE, *Garantizando la confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>

⁵⁰ Cym Lowell y Matthew Herrington, “BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation”, *International transfer pricing*, no. 2 (2014): 69 y ss; Cym Lowell y Matthew Herrington, “A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan,” *International Transfer Pricing*, no. 6 (2013): 373 y ss.

⁵¹ En ese sentido, Calderón Carrero y Pilar Álvarez Barbeito expresan que la reciente normativa sobre el principio de plena competencia (*soft law* de las acciones 8, 9, 10 y 13 del Proyecto BEPS) implica un nuevo marco material de cumplimiento más exigente en cuanto a sustancia económica, carga de prueba y obligaciones formales, que está pensado para grandes contribuyentes [“La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 405 (2016), 144]. En el documento puede verse la comprobación de las operaciones vinculadas en España.

⁵² Lo pone de relieve Campo Azpiazu, Días-Faes Álvarez y Salagaray Scarpa, *Acción 13. Reexaminar la documentación...*, 2.

áreas de riesgo y las posibilidades de erosión de bases imponibles en los contribuyentes con transacciones internacionales. Para Herrington,⁵³ la plantilla estándar propuesta es uno de los pilares que coadyuvan en la finalización de prácticas fiscales artificiosas: el autor concluye que los tres niveles de documentación expuestos persuaden a los contribuyentes para que tomen una postura coherente en materia de precios de transferencia; a su vez, las medidas propuestas facilitan a las AATT información útil para evaluar los riesgos de la manipulación de precios de transferencia y de la traslación de beneficios.⁵⁴

Habida cuenta de lo citado, es imperante manifestar que la adopción de los documentos estandarizados por parte de la mayoría de los países, amén de reflejar su intento por fomentar la transparencia y controlar y combatir las conductas fiscales artificiosas, revela la concepción del sistema fiscal universal. Por un lado, el contenido propuesto logra equilibrar la necesidad de información de las AATT y la reducción de los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales; por otro, la adopción del estándar mínimo en los ordenamientos nacionales representa la incorporación de los gobiernos nacionales en un proceso moderno de creación de normas, guiado por organismos internacionales para regular el entorno económico del siglo XXI en el ámbito fiscal, distinto al de hace 100 años y caldo de cultivo de la globalización; lo que trae a colación un nuevo ordenamiento internacional diseñado por el *soft law*.

La adopción de los nuevos estándares de información conlleva la celebración de procesos legislativos a fin de realizar adaptaciones pertinentes a la normativa nacional. Para abril de 2021, más de noventa países han incorporado en su legislación la presentación del informe país por país, y 76 jurisdicciones han establecido un marco de intercambio de información. En interés de facilitar la aplicación del modelo común global, la acción 13 ofrece un esquema de legislación, medios y formatos correspondientes a la estructura y contenido del reporte, este puede ser adoptado para lograr

⁵³ Lowell y Herrington, “BEPS: Current Reality and Planning...”, 69.

⁵⁴ Los académicos señalan como punto negativo la falta de garantías de confidencialidad, por la desconfianza de distintos contribuyentes hacia la medida propuesta del reporte país por país [Silbia López Ribas, “BEPS ¿un plan para la acción?”, *Boletín Fiscal Iberoamericano*, no. 18 (2014), 16 y ss.; A Martín Jiménez y José Calderón Carrero, “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases...”, 107; Herrington, “The OECD BEPS Project...”, 220; Barreno et al., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20...”, 29].

la presentación del documento por parte de los grupos multinacionales y servirá para agilizar el intercambio de información entre las AATT. El paquete de aplicación consiste en 1) la legislación tipo que debe ser utilizada por los países a fin de exigir a la entidad matriz de un grupo multinacional que presente el informe en su jurisdicción de residencia y 2) tres acuerdos modelo de autoridad competente para el intercambio intergubernamental de informes país por país.⁵⁵

Habida cuenta de la legislación tipo, para Russo y Fontana,⁵⁶ la estandarización de requisitos, además de reducir gastos administrativos a los agentes involucrados, supone el aumento del cumplimiento tributario; en efecto, el incremento de la recaudación fiscal en concepto de renta societaria a nivel global. Respecto a las propuestas de mejora para el informe país por país, algunos gobiernos exigen la inclusión de datos adicionales de las operaciones intragrupo; por ejemplo, la revelación de pagos efectuados a empresas relacionadas en concepto de intereses, cánones o regalías y la retribución por los servicios prestados entre empresas relacionadas.⁵⁷

En conclusión, el Plan de Acción OCDE/G20 solicita a las AATT consagrar la directriz de la acción 13 e introducir sus resultados en la normativa nacional; la documentación se pone a disposición de los países involucrados y sirve en la evaluación de riesgos de estrategias fiscales artificiosas en el ámbito de precios de transferencia. Sin duda, creemos

⁵⁵ En junio de 2018 se intercambiaron los primeros informes país por país. Los acuerdos modelo para facilitar el intercambio de estos informes han sido elaborados conforme al Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia de Impuestos a los Convenios Fiscales Bilaterales y a los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria [OCDE, *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports...*].

⁵⁶ En este sentido, menciona el informe el próximo desarrollo de un esquema XML y una guía de usuario para intercambiar de manera digital los documentos estandarizados [Pablo Alejandro Porporatto, “Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)”, *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, no. 19 (2014)].

⁵⁷ Según el informe de la acción 13 del Proyecto BEPS, la postura es defendida por economías emergentes; el reporte señala los siguientes países: Argentina, Brasil, República Popular de China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía. Los países participantes en el Proyecto BEPS deberán analizar la conveniencia de modificar el contenido del modelo común *Reporting* para incluir la revelación de datos adicionales [OCDE, *Resúmenes. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 46; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 19 y ss; OCDE, *Resumen informativo. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 6].

que algunos de los beneficios de la presentación de datos de las empresas multinacionales es la verificación de las operaciones intragrupo y los términos en los que se llevan a cabo para garantizar la plena competencia en sus precios de transferencia y en la correcta atribución de beneficios a nivel global, para efectos fiscales, junto al impulso a la utilización de los mecanismos de intercambio de información fiscal y cooperación administrativa. No obstante, pensamos que es necesario que una vez aplicado el informe país por país, las propias AATT identifiquen las áreas en las que pueden mejorar este instrumento. Al igual que las otras normas mínimas, el informe país por país está sujeto a la revisión por pares con el propósito de asegurar una aplicación oportuna y precisa y condiciones de igualdad; la evaluación entre pares se centra en tres elementos clave: 1) el marco jurídico y administrativo nacional, 2) el marco de intercambio de información, y 3) la confidencialidad y el uso apropiado de los informes. Las primeras revisiones entre pares se han realizado entre 2017 y 2019.⁵⁸

1.4. Los mecanismos de resolución de controversias

En aras de fortalecer el principio rector del convenio fiscal bilateral, de eliminar y evitar supuestos de doble imposición y asistir al crecimiento de la economía globalizada, el Proyecto BEPS se comprometió a reforzar el desempeño del procedimiento amistoso establecido en el artículo 25 del MC OCDE. En este se estableció un estándar mínimo integrado por disposiciones que garantizan la disminución de riesgos de incertidumbre y de supuestos de doble imposición internacional; asimismo, la normativa manifiesta la responsabilidad de identificar controversias futuras que se originen en relación con la interpretación y aplicación de las disposiciones convenidas entre los Estados contratantes y medidas de solución a tales cuestiones y un mecanismo de seguimiento para asegurar el cumplimiento del modelo y el avance hacia una pronta solución de conflictos.⁵⁹

⁵⁸ OCDE, *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports...*

⁵⁹ El mecanismo vigente para resolver conflictos derivados de convenios fiscales definido en el Modelo de Convenio Tributario OCDE ha contribuido a la correcta aplicación e interpretación de convenios fiscales [OCDE, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales), 36, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

Además de ser obligatorio para los países OCDE y G20, las disposiciones que deben integrar el mecanismo de resolución de controversias recogen las siguientes características: 1) garantizar la buena fe en las obligaciones contraídas, en virtud de la firma del convenio fiscal por parte de los Estados contratantes; 2) supresión y resolución de conflictos objeto del procedimiento amistoso, y 3) asegurar el acceso al procedimiento amistoso en casos donde merezca su aplicación.⁶⁰ De conformidad con el estándar mínimo, los países se comprometen a modificar sus convenios fiscales y realizar cambios en la estructura y funcionamiento de las AATT. Así mismo, es obligatorio para los países adherirse como miembros del Mutual Agreement Procedure,⁶¹ organismo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de esa forma se comprometen a la elaboración de estadísticas para evaluar el grado de cumplimiento de las medidas y se someten al procedimiento de revisión entre pares, este último es un proceso de monitorización entre pares cuyo objetivo es asegurar la efectividad de las medidas que conforman el estándar mínimo. Las estadísticas se presentan en un mecanismo reciente llamado Statistics Reporting Framework,⁶² en el cual se analiza y se resume la información respecto a los tipos de casos por los que se implementa el procedimiento amistoso y el tiempo de resolución; es importante mencionar que en el reporte se observan situaciones de precios de transferencia, ya que esta materia no se consideraba en el procedimiento amistoso. En cuanto al proceso de revisión por pares, se realiza en dos etapas: en la primera, se evalúa la implementación del estándar mínimo y se formulan recomendaciones para cumplir totalmente con los requisitos de la norma, en la segunda, se hace seguimiento a la adopción de las recomendaciones. La primera etapa inició a finales del 2016 con la evaluación de setenta y nueve jurisdicciones. Sin embargo, es importante destacar que la revisión por pares ha impulsado en las AATT la mejora en su estructura y

⁶⁰ OCDE, *Resúmemens. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible ...*, 49-50; OCDE, *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 20; OCDE, *Resumen informativo. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible...*, 6.

⁶¹ MAP por sus siglas en inglés, es un mecanismo utilizado en los convenios para evitar la doble imposición internacional y resolver conflictos derivados de la aplicación e interpretación del convenio fiscal.

⁶² Las estadísticas de resolución de los procedimientos amistosos reflejan que entre 25 y 32 meses es el tiempo promedio de solución a la controversia suscitada [*Mutual Agreement Procedure Statistics for 2019*: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>].

organización con el propósito de agilizar sus procesos de resolución, además de proporcionar a los contribuyentes la asesoría requerida.⁶³

En el mismo sentido, algunos países acordaron adoptar el arbitraje obligatorio y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales para establecer procesos de resolución de controversias y asegurar la resolución de las disputas relativas a la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición (CDI); entre los países se mencionan: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, Estados Unidos, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Suecia y Suiza. Lago Montero⁶⁴ manifiesta que es un acierto incluir en los CDI el arbitraje vinculante, ya que este mecanismo es una mejora sustancial a la resolución de conflictos. Por su parte, García Frías y Serrano Antón⁶⁵ señalan que el arbitraje otorga la garantía que las discrepancias fiscales suscitadas entre los Estados parte de un convenio de doble imposición se resolverán una vez que el procedimiento amistoso no alcance acuerdo alguno. Los académicos coinciden en que la red mundial de convenios establezca plazos respecto a la finalización del procedimiento amistoso para saber cuándo iniciar el procedimiento arbitral y el plazo para que la comisión arbitraria emita la resolución.

2. MI e IM: vectores del nuevo ordenamiento jurídico de fiscalidad internacional

Una de las preocupaciones del Plan de Acción OCDE/G20 ha sido la implementación de sus resultados en las legislaciones nacionales, pues, como

⁶³ La primera etapa de la revisión por pares comprende el periodo de 2016 a 2021. A la fecha, se han evaluado 45 jurisdicciones, las cuales en conjunto recogen un total de 900 observaciones. De las jurisdicciones evaluadas, en seis de ellas ha iniciado la etapa dos [OCDE, *Action 14 Mutual Agreement Procedure*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>].

⁶⁴ José M. Lago Montero, “La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional”, en *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, coords. María Ángeles Guervós Maíllo y Rosa Alfonso Galán (España: Editorial Aranzadi, 2018), 2 y ss.

⁶⁵ A García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, en *Fiscalidad Internacional*, dir. Fernando Serrano Antón (dir.) (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007), 1251 y ss; Fernando Serrano Antón, “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”, *Revista Quincena Fiscal*, no. 7 (2005): 34 y ss.

señala Carbajo Castro,⁶⁶ sustituir el paradigma impositivo tradicional por el nuevo modelo de fiscalidad internacional no es fácil, implica altos costes para los agentes involucrados y no representa cambios inmediatos. En el mismo sentido, Calderón Carrero⁶⁷ ha manifestado que la reestructuración del sistema de fiscalidad internacional no supone únicamente la implementación y aplicación de medidas, sino el seguimiento y análisis de cada una de las acciones aprobadas. De ahí la importancia del MI y del IM en la adopción y el seguimiento de las medidas del Proyecto BEPS.

Una vez aprobado el paquete de quince medidas contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, en el 2015, los países OCDE, G20 y demás gobiernos nacionales interesados manifestaron que la aplicación coherente y coordinada de las acciones sería imperante para disminuir los efectos de las estrategias fiscales artificiosas, por lo que se aceleró la negociación, firma y entrada en vigor del IM y se estableció el MI. El IM pretende actualizar los convenios fiscales bilaterales vigentes conforme a los resultados del Proyecto BEPS, mientras que el MI pretende supervisar la adopción de los resultados mediante un esquema de evaluación de un país a otro, entre pares.

2.1. MI BEPS

Los países OCDE y G20 diseñaron durante los primeros meses del 2016 el MI, un esquema de monitoreo en el que los países pudieran adherirse libremente para participar en la supervisión, evaluación y seguimiento de la adopción del Proyecto BEPS, particularmente de los estándares mínimos. De esa forma, en junio del año en cita, en la ciudad de Kyoto, Japón, el MI se estableció con 82 miembros, sumando a la fecha 139 jurisdicciones.⁶⁸

El procedimiento de evaluación del MI se realiza entre sus miembros, de un país a otro, entre pares; durante el proceso se desarrollaron reglas

⁶⁶ De Carbajo Vasco, “El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-BEPS”, *Boletín Fiscal Iberoamericano*, no. 21 (2015): 33

⁶⁷ En este punto se acuerda con José Calderón Carrero, “La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del Ecofin, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de tax rulings, y el paquete anti-elusión fiscal 2016”, *Revista Quincena Fiscal*, no. 6 (2016): 148 y ss.

⁶⁸ Los países miembros del MI BEPS se identifican en *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 2021, en <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

para garantizar el cumplimiento de compromisos de todos los países, de manera que ninguno pueda beneficiarse de injustas ventajas competitivas frente a los demás. En tanto, todos los miembros del MI BEPS colaboran en la aplicación de las quince medidas BEPS para hacer frente a la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar un entorno tributario más transparente. De manera inmediata, se comprometieron a aplicar los estándares mínimos y a participar en la revisión por pares puesto que cada una de las cuatro normas mínimas BEPS está sujeta a revisión por pares a fin de garantizar una aplicación oportuna y precisa para salvaguardar así la igualdad de condiciones.

A pesar de que existen tres revisiones por pares (2017, 2018 y 2019), la del 2019 precisa las primeras evaluaciones de la implementación de los estándares mínimos respecto a su marco jurídico, administrativo y de intercambio de información, puesto que ha buscado mejorar la implementación de la normativa BEPS en todos los países del orbe para reducir los efectos de las prácticas fiscales evasivas o elusivas y de integrarse al nuevo marco para la reforma fiscal internacional; esto es, la comunidad internacional participa en igualdad de condiciones para negociar la normativa que constituirá el nuevo orden jurídico tributario internacional, a más de fortalecer el nuevo enfoque basado en dos pilares para solucionar los conflictos derivados de la reciente economía digital y establecer un impuesto mínimo mundial para las empresas multinacionales, aprobado recientemente. El sábado 10 de julio de 2021, en Venecia, Italia, el G20 aprobó el impuesto mundial del 15% a las empresas multinacionales, que entrará en vigor en 2023.⁶⁹

⁶⁹ La declaración del nuevo proyecto de dos pilares para establecer las normas para imponer fiscalmente a las empresas con transacciones en la economía digital se revisa en *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two* 2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>

En cuanto al impuesto mínimo mundial, puede revisarse que 130 países y jurisdicciones se integran en un nuevo y ambicioso marco para la reforma fiscal internacional [<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/beps-if-impuestos-digitales.htm>; La Jornada. “G20 aprueba impuesto global de 15 por ciento a multinacionales”. *La Jornada*, julio 10, 2021. <https://www.jornada.com.mx/notas/2021/07/10/economia/g20-aprueba-impuesto-global-de-15-a-multinacionales/>].

Respecto al resultado de la adopción de estándares mínimos y el proceso de revisión entre pares, se expone:

- 1) El informe país por país forma parte de la legislación fiscal en más de 90 jurisdicciones, aun cuando todos los miembros del MI se comprometen a adoptar la normativa. Hay aproximadamente 2700 relaciones bilaterales comprometidas para intercambiar datos relativos al estándar mínimo; en junio de 2018, se realizaron los primeros intercambios automáticos de informes entre los 90 países miembros del Acuerdo de Autoridad Competente.⁷⁰ Un total de 131 países se han integrado al tercer proceso anual de revisión por pares, los cuales proporcionaron información relacionada con la adopción del estándar en la normativa nacional. El análisis comprende el marco jurídico y administrativo, el intercambio de información y las medidas para garantizar la confidencialidad y el uso apropiado de los informes país por país. En suma, la tercera revisión anual realizada por los países pares señala que 90 jurisdicciones tienen un marco legal para que las empresas multinacionales presenten ante la administración tributaria el estándar mínimo, 41 recibieron la recomendación general de finalizar el marco jurídico y administrativo y 34 deberán mejorar los marcos jurídico y administrativo. En cuanto al intercambio de información, un total de 76 países participan en acuerdos bilaterales o multilaterales para la intercomunicación gubernamental a efectos fiscales. En relación con los aspectos de confidencialidad y uso apropiado de la información que proporcionan las empresas multinacionales, solo 10 jurisdicciones deben realizar un plan de acción, conforme a las recomendaciones del Foro Mundial (FM) para asegurar la confidencialidad; 82 jurisdicciones proporcionaron información que garantiza el uso apropiado de la norma mínima.⁷¹

⁷⁰ Los intercambios se realizaron entre los siguientes países *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement On The Exchange Of Country-By-Country Reports (CBC MCAA) And Signing Dates*, OCDE, 2021, recuperado en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

⁷¹ OCDE, *Action 13 Country-by-Country Reporting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>; OCDE, *Country-specific information on Country-by-Country reporting*

- 2) Los mecanismos de resolución de controversias, MAP, se someten a la revisión por pares a fin de mejorar la eficiencia y puntualidad en la solución de disputas derivadas de los convenios de doble imposición. En ese sentido, el MI a más de establecer la adopción del estándar mínimo, acordó el proceso de revisión para evaluar la implementación de la norma e informar de las estadísticas relativas a los MAP, a través del MAP Statistics Reporting Framework. El proceso de revisión por pares inició a finales de 2016, con 79 jurisdicciones que serán evaluadas durante el periodo 2016-2021, puesto que a partir de 2016 los casos aumentaron significativamente provocando una excesiva carga de trabajo para las AATT, un año después de la aprobación y la precoz implementación del Proyecto BEPS. Empero, las estadísticas muestran que las AATT están concluyendo la mayoría de los casos que se presentan. En tanto, la revisión por pares de la acción 14, que consta de 21 elementos y 12 mejores prácticas, evalúan el marco jurídico y administrativo de un país, en los siguientes ámbitos: 1) prevenir disputas, 2) disponibilidad y acceso a MAP, 3) resolución de casos MAP y 4) estadísticas de los acuerdos MAP.⁷² En febrero de 2021, se publicó el informe de la revisión por pares de la fase 1, que presentó más de 1 750 recomendaciones, de las cuales el 66 % señalan deficiencia de los tratados fiscales con respecto al MAP, 34 % se refieren a prácticas y políticas del MAP que no coinciden con el estándar mínimo, y más de 400 recomendaciones para que los países continúen con las prácticas establecidas conforme al estándar mínimo. Otros de los resultados que han derivado de la revisión por pares son
- La mejora en la estructura y organización de las AATT a fin de agilizar de manera oportuna la resolución de procedimientos

implementation, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#notification>; OCDE, *Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation*, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#cbcrequirements>; OCDE, *OECD releases consultation document on the review of Country-by-Country Reporting and invites public input (BEPS Action 13)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-consultation-document-on-the-2020-review-of-country-by-country-reporting-beps-action-13-and-invites-public-input.htm>

⁷² OCDE, *Action 14 Mutual Agreement Procedure...*

amistosos presentados; es decir, el aumento de casos concluidos.

- La adhesión de nuevos países al MI, los cuales contribuyen a la realización y actualización de reglas para proporcionar a los contribuyentes una guía clara respecto al trámite del procedimiento amistoso.
- El acceso al procedimiento amistoso para casos de fijación de precios de transferencia; particularmente, en jurisdicciones donde no se permitían dichas situaciones en el MAP.

Es importante mencionar que la etapa dos continúa en proceso de supervisión y que desde octubre del 2016 la OCDE publicó los documentos clave, así calificados, puesto que constituyen la base de la revisión y el seguimiento por pares al indicar los términos de referencia y la metodología de evaluación.⁷³

- 3) En cuanto al marco de transparencia internacional, el MI actualizó los términos de referencia y la metodología que seguirán las jurisdicciones pares durante el periodo 2021-2025⁷⁴ para la evaluación e identificación de prácticas impositivas desleales. Hasta el 2019, los informes de la revisión por pares han evaluado la aplicación de los esquemas para el intercambio de información de resoluciones fiscales, que ha dado como resultado la elaboración de una guía de uso y el esquema XML, ambos estandarizados, para que las AATT redacten comentarios respecto a errores encontrados en los informes de las resoluciones con el propósito de mejorar la calidad de datos de intercambio; además, se diseñaron directrices aplicables a los requisitos de actividades sustanciales para los regímenes fiscales no relacionados con la PI, se establecieron plazos para la modificación o eliminación de los regímenes fiscales dañinos y la aplicación del requisito de actividad sustancial para todas las jurisdicciones fiscales, aun

⁷³ Algunos de los documentos guía para las jurisdicciones que participan en la evaluación por pares se encuentran disponibles en OCDE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (París: OECD Publishing, 2016), www.oecd.org/tax/beps/bepsaction-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf

⁷⁴ Los términos de referencia y metodología para el periodo de los años 2021 a 2025 se encuentran en OCDE, *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents...*

cuando no graven la renta societaria.⁷⁵ En ese sentido, a finales de marzo de 2021, Anguila, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bermudas, las Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Islas Turcas y Caicos y Emiratos Árabes Unidos realizaron sus primeros intercambios de información respecto a resoluciones fiscales y actividades sustanciales, lo que ha permitido que las AATT evalúen riesgos de erosión de bases y traslado de beneficios.

- 4) En relación con el abuso de tratados, el estándar mínimo de la acción 6 ha sido sujeto a revisión por pares durante 2018, 2019 y 2020, la de 2021 está en curso. En tanto, desde la primera evaluación, los países pares reconocen que la mayoría de los miembros del MI han modificado su red de tratados a fin de cumplir con el estándar mínimo, pero el aumento en la modificación de los tratados se debe mayormente al IM, puesto que es el mecanismo con el que se implementa este estándar mínimo y la mayoría de las acciones del Proyecto BEPS que buscan disminuir los efectos negativos del impago de impuestos a nivel mundial, lo que, en efecto, asegura la adopción de las distintas medidas BEPS en los ordenamientos nacionales.⁷⁶

2.2. IM

Se ha hecho énfasis en que el IM es uno de los vectores que establecen el nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria puesto que sus propósitos son actualizar la red mundial de tratados fiscales por medio de la implementación de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 que hacen referencia al MC OCDE, entre otras, relativas al establecimiento de la nueva era de la tributación, proporcionar certidumbre y previsibilidad a las empresas de operación global y promover un sistema tributario en

⁷⁵ El propósito del MI, en cuanto a transparencia, es garantizar que las funciones susceptibles de movilidad no se realicen en jurisdicciones donde la renta es nula; es decir, tendrán que demostrar la actividad sustancial de cada operación o función que se lleve a cabo en todo espacio fiscal [OCDE, *Harmful Tax Practices – Peer Review Results Inclusive Framework on BEPS: Action 5...*].

⁷⁶ Información revisada en OCDE, *Action 6 Prevention of tax treaty abuse*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

beneficio de los ciudadanos del mundo.⁷⁷ Con 95 jurisdicciones miembro y 4 jurisdicciones con intención de adherirse a la convención,⁷⁸ la modificación de más de 1 680 tratados fiscales a la fecha, correspondientes a los más de 3 500 tratados fiscales cubiertos por el IM, se garantiza la normativa mundial en material fiscal. Esto es, la nueva filosofía de la fiscalidad internacional.

Aun cuando la aprobación del IM se consideró ambiciosa y la más compleja de las acciones del Proyecto BEPS, ya que su función es sustituir de manera simultánea los más de 3 500 convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio signados en el mundo a través de un único tratado internacional,⁷⁹ este se ha establecido como un acuerdo político de alcance global, viable conforme al derecho internacional público, el derecho tributario y la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados.

El IM se publicó en noviembre de 2016, la adhesión al mismo ha sido voluntaria y puede ser de manera parcial o total, ya que los signatarios identifican cuáles convenios fiscales y qué disposiciones se modificarán, además de las notificaciones y reservas o *MLI positions*. Los principales aspectos de modificación son la delimitación del estatuto de establecimiento permanente, la mejora y el desarrollo de mecanismos de resolución de controversias, las normas que regulan los mecanismos de efecto híbrido y la inclusión de medidas antiabuso; es decir, las acciones 2, 6, 7 y 14 del Plan de Acción OCDE/G20. De manera subsecuente, tras la publicación del IM, se convocó a la ceremonia de firma del IM donde 71 países fueron adheridos; cada uno de los signatarios proporcionó una lista de reservas

⁷⁷ Para impulsar la adopción de las medidas del Proyecto BEPS y modificar la red mundial de tratados para evitar la doble o múltiple imposición internacional se celebra el IM, cuyo propósito es la inmediata incorporación de actualizaciones y modificaciones necesarias a los convenios fiscales bilaterales vigentes sin realizar negociaciones de país a país, convenio por convenio; a su vez, que los cambios tengan pronta eficacia en el ordenamiento interno [OCDE, *Action 15 Multilateral Instrument*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>].

⁷⁸ El total de jurisdicciones fiscales adheridas al IM, otros datos pueden verse en OCDE, *Signatories And Parties To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting*, OECD Publishing, París, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

⁷⁹ Carbajo Vasco, D., “El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-BEPS...”, 33; F Serrano Antón, “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 391 (2015): 83 y ss.

y notificaciones respecto a sus convenios fiscales en vigor. Pese a que la entrada en vigor del IM depende de la adhesión y ratificación del mismo, el 1 de julio de 2018 surtió efecto en los acuerdos fiscales cubiertos de las jurisdicciones que lo ratificaron.⁸⁰

En tanto, es justo exponer que si un convenio fiscal bilateral establece un minisistema fiscal entre sus miembros, es decir, que armonizan las leyes fiscales para las operaciones globales realizadas entre los ciudadanos-residentes de los dos Estados Parte, se puede inferir que el IM con la adhesión de casi 100 jurisdicciones está constituyendo la nueva filosofía de la fiscalidad internacional, entre sus miembros y sus futuras adhesiones, en virtud de que a más de los estándares mínimos promovidos por este, integra otras medidas: neutralizar los mecanismos de efecto híbrido, donde el MC OCDE rechaza la utilización de estructuras empresariales de efecto híbrido —doble residencia o aquellas donde ninguna de las partes del convenio le atribuye la condición de contribuyente a la otra—; además, garantiza la implementación de la metodología común propuesta en la acción 2. Las modificaciones a la definición de EP, la acción 7 y el artículo 5 del MC OCDE forman parte de los cambios comprendidos en el IM, por lo que se considera muy importante que los cambios relativos al EP se adopten de manera uniforme en todos los países, de lo contrario se ocasionarían problemas de aplicación o de sujeción de una empresa a un territorio para efectos fiscales; la armonización del concepto de EP es clave en la reestructuración de la normativa de fiscalidad internacional, aun cuando no constituye un estándar mínimo.

No es baladí mencionar que solo serán modificados los convenios fiscales bilaterales donde ambos Estados Parte hayan aceptado y pactado

⁸⁰ Los primeros 71 países signatarios fueron Alemania, Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Camerún, Canadá, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Egipto, Eslovaquia, Eslovenia, España, Fiji, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Islandia, Israel, Italia, Japón, Jersey, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Mónaco, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Pakistán, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Uruguay. Los países que manifestaron su interés fueron Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, Túnez. No es baladí mencionar que solo serán modificados los convenios fiscales bilaterales donde ambos Estados parte hayan aceptado y pactado la normativa de aplicación en el IM.

la normativa de aplicación en el IM. Empero, si este no es suscrito por una gran cantidad de países, no podrá alcanzar los objetivos que se pretenden en el ámbito de la fiscalidad internacional. Para que surta efecto se requiere el consentimiento de la mayoría de los países.

El instrumento es un tratado internacional caracterizado por un enfoque innovador en el mundo fiscal, su mandato considera el avance de la economía mundial y la necesidad de adaptarse a los cambios que trae a colación. La adhesión al mismo, además de luchar contra las estrategias fiscales no aceptables, facilitará identificar, regular y controlar los aspectos tributarios de los que carezcan, de forma persistente o futura, tanto la legislación fiscal nacional como los estándares de fiscalidad internacional.

Reflexiones finales

El escenario económico mundial del siglo XXI representa el proceso de integración de las economías nacionales en un único mercado global, que ha traído un nuevo paradigma empresarial dirigido por modelos de cadenas de valor globales y de estructuras internacionales, cuya esencia reside en la explotación de activos intangibles y la deslocalización de capitales. Empero, la reciente organización de los negocios globales fortalece el diseño beneficioso de la planeación fiscal de grupos de empresas multinacionales, esquema constituido por estrategias legales y algunas veces por mecanismos agresivos para optimizar el pago de impuestos; un problema global al que le corresponde una solución global. De ahí que se presente el Plan de Acción OCDE/G20, puesto que atinadamente a través de la OCDE, distintas organizaciones internacionales, la comunidad empresarial y académica y la propia OCDE elaboraron normas internacionales de carácter tributario con la finalidad de regular las operaciones financieras y comerciales que se desarrollan en el escenario económico internacional para prevenir el establecimiento de estrategias fiscales para disminuir los impuestos que corresponden a las empresas multinacionales. Estas normas internacionales han originado la premisa expuesta en el documento: la creación de un ordenamiento jurídico fiscal para todo los países del mundo. El inicio fue la unión de esfuerzos para luchar contra el impago de impuestos a la renta societaria por parte de empresas multinacionales, principalmente; posteriormente, la adopción de las medidas en las legislaciones nacionales, máxime los estándares mínimos, a la adhesión al MI, a la firma del IM, al intercambio automático de información a efectos fiscales, entre otros, lo que en suma origina la armonización de los ordenamientos nacionales y

en consecuencia un orden jurídico fiscal internacional y un nuevo lenguaje fiscal universal.

Aún cuando las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 son criticadas por su proceso de creación, pues de acuerdo con el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ) las normas emitidas por organismos internacionales no se consideran de carácter vinculante, en relación con los procesos legislativos, y su incorporación en los ordenamientos nacionales se considera un acto que vulnera la soberanía de los Estados, es justo valorar que la disposición del Estatuto de la CIJ es neutral, pues aun cuando no expresa las normas elaboradas en el seno de una organización internacional como fuente de derecho, tampoco las rechaza. Debemos recordar que cuando el Estatuto de la CIJ fue creado, el comercio y los negocios a nivel global no eran los que hoy presiden, por lo que toda operación internacional debe regularse por normas internacionales diseñadas por los actores del escenario económico mundial, a más de ser normas coherentes a los cambios que presenta el contexto global, máxime a las modernas formas de hacer negocios.

Las normas del Plan de Acción OCDE/G20 son un ejemplo de normas internacionales en materia tributaria que pueden nutrir el derecho internacional tributario, normativa que puede conducir con el quehacer de una administración tributaria internacional o en su caso el de las AATT nacionales. Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 no son las primeras ni las únicas emitidas en el marco de la OCDE, y aunque sus normas son recomendaciones y carecen de obligatoriedad, guían el proceso de las operaciones comerciales financieras transnacionales. A su vez, han dado vida a disposiciones fiscales nacionales. A pesar del rechazo de una parte de la sociedad, la realidad es que la normativa gestada en el seno de la OCDE surte efectos en los ordenamientos internos. La inexistencia de un poder central en el ámbito tributario ocasionará que los objetivos comunes de la sociedad internacional, máxime el de evitar las conductas fiscales no aceptables de las empresas multinacionales, no lleguen a resultados óptimos ni en tiempo ni en forma.

En cuanto al diseño del Plan de Acción OCDE/G20 puede observarse que integró disposiciones activas a fin de que las jurisdicciones fiscales definan de forma coordinada y armonizada el nuevo lenguaje fiscal universal y el nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria, aun cuando los países han mantenido diferencias en sus tasas impositivas para que regulen las transacciones financieras y comerciales, físicas y digitales, llevadas a cabo a nivel mundial y protejan la recaudación y aseguren una inversión

pública a favor del bienestar social. Dichos objetivos pueden lograrse puesto que la fortaleza del Plan de Acción OCDE/G20 es que fue elaborado por la mayor parte de los países del mundo gracias al establecimiento del MI junto con la comunidad internacional de empresarios y académicos, de modo que las medidas son resultado del consenso mundial y prometen ser las disposiciones necesarias para beneficio de los sistemas tributarios.

Respecto a los estándares mínimos que deben ser adoptados por todas las jurisdicciones fiscales del mundo, ya que suponen un espacio fiscal igual a diversas actividades económicas junto con la adhesión al IM constituyen la nueva filosofía de la fiscalidad internacional. En tanto, con la adhesión al IM y al MI a nivel mundial se lidera una competencia fiscal leal en la economía mundial, amén de la institución de la normativa fiscal global.

Finalmente, es bueno valorar que la adopción de la normativa BEPS traerá beneficios, las AATT serán actualizadas —estarán acorde a los recientes supuestos de hechos imposables de proyección internacional—; adicionalmente, permitirán al erario recuperar la recaudación del impuesto a la renta societaria, con lo cual el país podrá invertir en la mejora del bienestar social, incluso la viabilidad de reducir los impuestos relativos a las rentas del trabajo y actos relativos al consumo de la sociedad general.

Sin duda, el éxito del Proyecto BEPS depende de su implementación, por lo que de no ser adoptado de manera coordinada en la mayor parte de los países del mundo, se pone en riesgo la efectividad de todo el Plan de Acción OCDE/G20; a manera de observación, los países OCDE deben exigir a sus socios comerciales, al menos la implementación de estándares mínimos en sus sistemas tributarios como un requisito a las relaciones convencionales proyectadas, así como formar parte de las actualizaciones de los CDI y de los convenios de intercambio de información tributaria. Con certeza, puede manifestarse y tomar parte a favor de que la cooperación multilateral es la vía principal para lograr espacios fiscales competitivos, leales, justos y transparentes en el escenario global. Verbigracia, los países miembros del MI y del IM, principalmente.

Referencias

Arribas Plaza, Diego, Marta López Tamayo y Andrés Sánchez López. *Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2017. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/FIC-BEPS-Accion-6-Cuatrecasas.pdf>

- Arribas Plaza, Diego, Marta López Tamayo y Andrés Sánchez López. *Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2017. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>
- Barreno, Mar, Jorge Ferreras, Jaime Mas, Antoinette Musilek, y Alfredo Ranz. “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”. *Documentos de trabajo*, no. 5 (2015): 3-34. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2015_05.pdf
- Barreno, Mar, Ana María Blasco, Guillermo Ferraz, Jorge Ferreras, Jaime Mas, Antoinette Musilek, Beatriz Parejo, Alfredo Ranz, Teresa Reol. “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales”. *Crónica Tributaria*, no. 158 (2016): 7-53. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/158.pdf#page=7>
- Calderón Carrero, José. “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (segunda parte)”, *Análisis Tributario*, no. 334 (2015): 11-16.
- Calderón Carrero, José. “La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del Ecofin, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de *tax rulings*, y el paquete anti-elusión fiscal 2016”, *Revista Quincena Fiscal*, no. 6 (2016): 119-154.
- Calderón Carrero, José y Pilar Álvarez Barbeito. “La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 405 (2016): 136-144.
- Carbajo Vasco, Domingo. “El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps”. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, no. 21 (2015): 33-40. <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ffi/21.pdf>
- Christians, Allison y Laurens van Apeldoorn. “The OECD Inclusive Framework.” *Bulletin for International Taxation* 72, no. 4/5 (2018): 226-233. https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit_2018_04_o2_1.html
- CNNexpansión. “Apple huye de los impuestos en EU”. *CNNexpansión*, marzo 12, 2013. <https://expansion.mx/negocios/2013/03/12/applemicrosoft-huyen-de-impuestos-en-eu>
- CNNexpansión. “7 firmas de EU con grandes ganancias en el extranjero”. *CNNexpansión*, agosto 28, 2014. <http://www.cnnexpansion.com>

- com/negocios/2014/08/28/7-firmas-de-eu-con-grandes-ganancias-en-el-extranjero
- CNNexpansión. “OCDE lanza proyecto para evitar la evasión fiscal”. *CNNexpansión*, septiembre 16, 2014. <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/16/ocde-lanza-proyecto-global-para-evitar-la-evasion-fiscal>
- Corlin Christensen Rasmus, Martin Hearson y Tovony Randriamanalina. “At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations.” *ICTD Working Paper* 115, (2020). <https://doi.org/10.19088/ICTD.2020.004>
- Cubillos González, Juliana, Frederik Heitmüller y Irma Mosquera Valde-rrama. (2021). “Multilateral Cooperation in International Tax Law”. En *The Future of Multilateralism: Global Cooperation and International Organizations* editado por M. O. Hosli, T. Garrett, S. Niedecken, y N. Verbeek, 235-255. Lanham, Md.: Rowman y Littlefield Publishers / Rowman y Littlefield International. <https://hdl.handle.net/1887/3275624>
- del Campo, Carolina. *Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2017. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCIONES-8-9-10-KPMG.pdf>
- del Campo, Carolina, José Días-Faes Álvarez y César Salagaray Scarpa *Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*. Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-13-KPMG.pdf>
- Diamond, John. “International Tax Avoidance and Evasion.” *National Tax Journal* 62, no. 4 (diciembre 2009): 699-702. <https://doi.org/10.1086/NTJ41790643>
- Feinschreiber, Robert y Margaret Kent. “OECD Responds to Base Erosion and Profit Shifting.” *Corporate Business Taxation Monthly* 15, no. 1 (octubre 2013): 1-30.
- García Frías, Ángeles. “El arbitraje tributario internacional”. En *Fiscalidad Internacional*, dirigido por Fernando Serrano Antón, 1231-1258. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007.
- Herrington, Matthew. “The OECD BEPS Project: A status Update”, *International Transfer Pricing Journal* 22, no. 4 (2015): 220-222.
- Kocieniewski, David. *But nobody pays that. U.S. Has High Business Tax Rates*. 2 de mayo de 2011. <https://www.nytimes.com/2011/05/03/business/economy/03rates.html>

- La Jornada. “G20 aprueba impuesto global de 15 por ciento a multinacionales”. *La Jornada*, julio 10, 2021. <https://www.jornada.com.mx/notas/2021/07/10/economia/g20-aprueba-impuesto-global-de-15-a-multinacionales/>
- Lago Montero, José M., “La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional”. En *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, coordinado por María Ángeles Guervós Maíllo y Rosa Alfonso Galán, 1-25. España: Editorial Aranzadi, 2018.
- López Ribas, Silvia. “BEPS ¿un plan para la acción?”. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, no. 18 (2014): 13-19. <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ffi/18.pdf>
- Lowell, Cym y Matthew Herrington. “A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan.” *International transfer pricing journal*, no. 6 (2013): 369-373.
- Lowell, Cym y Matthew Herrington. “BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation.” *International transfer pricing journal*, no. 2 (2014): 67-70.
- Lowell, Cym y Matthew Herrington. “The BEPS Project: Planning in Anticipation.” *International transfer pricing journal*, no. 3 (2014): 158-163.
- Martín Jiménez, Adolfo y José Calderón Carrero. “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*, no.1 (2014): 87-115.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD Publishing, 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Action 5 Harmful tax practices*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Action 6 Prevention of tax treaty abuse*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Action 13 Country-by-Country Reporting*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Action 14 Mutual Agreement Procedure*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Action 15 Multilateral Instrument*. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents*. París: OECD Publishing, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Revised Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-revised-peer-review-documents.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD, 2016. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two*. París: OECD, 2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD, 2015. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD, 2020. <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation*. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

- country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#notification
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation*. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#cbcrequirements>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Garantizando la confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*. París: OCDE, 2012. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Harmful Tax Practices—2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing, 2017. <https://doi.org/10.1787/9789264283954-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*. París: OCDE Publishing, 2018. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global*. París: OCDE Publishing, 2018. <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. París: OECD, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2012. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Mutual Agreement procedure Statistics for 2019*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y*

- el traslado de beneficios*, OCDE. París: OECD Publishing, 2015. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *OECD Releases Consultation Document on the Review of Country-by-Country Reporting and Invites Public Input (BEPS Action 13)*. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-consultation-document-on-the-2020-review-of-country-by-country-reporting-beps-action-13-and-invites-public-input.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. París: OECD Publishing, 2014. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. París: OECD Publishing, 2015. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*. París: OECD Publishing, 2015. www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes*. París: OECD Publishing, 2015. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. París: OECD Publishing, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports (CBC MCAA) and Signing Dates*. París: OECD Publishing, 2021. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *130 países y jurisdicciones se integran en un nuevo y ambicioso marco para la reforma fiscal internacional*. <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/beps-if-impuestos-digitales.htm>

- Porporatto, Pablo Alejandro. “Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)”. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, no. 19 (2014): 13-18. <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ffi/19.pdf>
- Ritholtz, Barry. “The great corporate tax Dodge.” *Bloomberg*, 9 de julio de 2014. <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2014-07-09/the-u-s-corporate-tax-dodge>
- Serrano Antón, Fernando. “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”. *Revista Quincena Fiscal*, no. 7 (2005): 33-37.
- Serrano Antón, Fernando. “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, no. 391 (2015): 77-110.
- Simons, Duke. “Rage agaistn the Tax Avoiders.” *The Times*. 5 de octubre de 2014. <https://www.thetimes.co.uk/article/rage-against-the-tax-avoiders-6b02stwx2lf>