

DOI: [10.22201/ijj.24484873e.2022.163.17501](https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2022.163.17501)

Recibido: 20 de mayo de 2022

Aprobado: 21 de junio de 2022

EL MULTILATERALISMO FISCAL DEL SIGLO XXI

THE FISCAL MULTILATERALISM IN THE 21ST CENTURY

Doris Teresita MENDOZA LÓPEZ *

Resumen:

El multilateralismo es la principal característica del siglo XXI, máxime en el ámbito fiscal. De esa forma, lo representan las normas que son diseñadas en el escenario internacional a fin de brindar solución a los diversos problemas de carácter tributario que han afectado las relaciones económicas internacionales. El estudio vaticina un nuevo ordenamiento internacional en materia impositiva dirigido por medidas multilaterales, a través de la presentación de algunas complejidades fiscales que han limitado el libre flujo transfronterizo del comercio internacional y de los instrumentos que se han

Abstract:

Multilateralism is the main feature of the 21st century, especially in the fiscal sphere. This is represented by the rules that are designed on the international stage to provide solutions to the various fiscal problems that have affected international economic relations. The study, in its extensive, predicts a new international tax system led by multilateral measures, through the presentation of some fiscal complexities that have limited the free cross.-border flow of international trade, and the instruments that have been established to provide resolution or, where appropriate, diminish their negative effects; these latter

establecido para dar solución o, en su caso, para disminuir sus efectos negativos; estos últimos elaborados en el seno de organismos internacionales, como la OCDE, y en la celebración de foros globales. Es decir, la normativa multilateral se desarrolla mediante el consenso de la comunidad internacional. Asimismo, se expone la formalización del multilateralismo fiscal vía adhesión a la Convención Multilateral OCDE/G20 y la adopción del estándar de intercambio automático de información fiscal, principalmente.

Palabras clave:

Doble imposición internacional, Plan de Acción OCDE/G20, instrumento multilateral, intercambio automático de información, impuesto mínimo global.

developed within international organizations, such as the OECD, and through global forums, that is, multilateral rules are developed through the consensus of the international community. It also presents the formalization of fiscal multilateralism through accession to the OECD/G20 Multilateral Convention and the adoption of the Automatic Fiscal Information Exchange Standard.

Keywords:

International double taxation, OECD/G20 Action Plan, Multilateral Instrument, automatic exchange of information.

SUMARIO: I. Introducción. II. Asimetrías en las legislaciones nacionales, fuente de problemas fiscales globales. III. Lucha contra problemas fiscales globales en la nueva era de la tributación. IV. La formalización del multilateralismo fiscal en el siglo XXI: el Instrumento Multilateral del Plan de Acción OCDE/G20 y el intercambio automático de información tributaria. V. Reflexiones. VI. Referencias.

I. INTRODUCCIÓN

A pesar de que en los años recientes del siglo XXI el comercio mundial ha enfrentado tensiones comerciales como consecuencia de políticas monetarias restrictivas de mayor volatilidad financiera, y del aumento de aranceles sobre mercancías comercializadas entre economías desarrolladas, máxime entre Estados Unidos de América y China, la Organización Mundial de Comercio (OMC en

adelante) determinó que el comercio de bienes y servicios registró un profundo desplome en 2020 debido a la pandemia de *Covid-19*. El comercio global registró 22 billones de dólares, una disminución del 12% por respecto a 2019. El comercio de bienes disminuyó un 8%, y el comercio de servicios se contrajo un 21% interanual. Es decir, el valor de las exportaciones de mercancías se situó en 17, 58 billones de dólares, el valor de las exportaciones de servicios se cifró en 4, 91 billones de dólares (Robert Koopman, 2021, p. 10). En el mismo sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE en adelante) señaló que pese al largo periodo de lento crecimiento, en 2018 la economía mundial creció un 4.0%, cuyo fortalecimiento derivó del repunte de la inversión y el comercio, caldo de cultivo de las políticas fiscales establecidas en diversas naciones; estas últimas recomendadas por la OCDE (2018, p. 7). No obstante, el organismo estima que el crecimiento mundial será del 3% en 2022, y 4% en 2023 (OCDE, 2022, p. 33). De ahí que muchos gobiernos, miembros y no miembros de la OCDE, han iniciado una mayor consolidación fiscal; es decir, sus sistemas tributarios son cada vez más parecidos.

En el crecimiento del comercio y la economía internacionales, las redes globales de producción o cadenas de valor mundiales (CCVMM en adelante) han sido claves, puesto que gracias a la tecnología las empresas de operación global desarrollan nuevos modelos de negocios, máxime a través de la economía digital.

En tanto, en el escenario económico internacional se refleja la integración de las economías nacionales en un único mercado global, en virtud del aumento de las transacciones internacionales de bienes y servicios, de las zonas de libre comercio; del desarrollo de nuevas tecnologías en telecomunicaciones; del rápido establecimiento de empresas multinacionales en distintas jurisdicciones del planeta y de su presencia universal a través de bienes y servicios digitales (Robert Koopman y Andreas Maurer, 2019, pp. 8 y ss.).

De tal forma que la globalización ha sido promotora del nacimiento del mercado global, puesto que ha influido en los gobiernos nacionales para la toma de decisiones de política económica, y en las empresas internacionales para decidir el destino de sus inversiones. Los gobiernos nacionales, en aras de motivar el desarrollo y la aceleración de una economía mundial en auge, diseñan políticas gubernamentales conforme a los intereses de integración y de apertura comercial; esto es, concentran su normativa en la desregulación del comercio y las inversiones, principalmente en el

ámbito impositivo. De la misma forma, el mercado global influye en las decisiones empresariales, en el desarrollo de estructuras de operación internacional, ya que tras la disminución de restricciones comerciales y el libre flujo transfronterizo de bienes y servicios a nivel mundial las empresas pueden aprovechar las diferencias normativas y establecer en espacios territoriales que más convengan a sus intereses, máxime cuando las distintas legislaciones fiscales que convergen en el orbe permiten que la generación de riqueza transnacional se sujete a tasas impositivas muy bajas, o sea, libre de impuestos.

Empero, tanto los gobiernos nacionales como las empresas de operación internacional han enfrentado el punto de inflexión de las relaciones económicas transnacionales; sin duda, éstas traen consigo efectos positivos, como el dinamismo de la economía mundial, el crecimiento del comercio y la inversión internacionales; la generación de empleos, principalmente en el territorio destino de la inversión, el impulso a la investigación y desarrollo, la disminución de costos de producción, entre otros. Sin embargo, en el mercado global acaecen algunos conflictos; por ejemplo, los gobiernos nacionales tienen la obligación de evitar supuestos de doble imposición y de no imposición, entre éstos inicia una competencia fiscal perniciosa, los convenios fiscales bilaterales permiten reducir al máximo el pago de impuestos; los países carecen de normas propias respecto a los precios de transferencia, amén de mecanismos de resolución de controversias entre administraciones tributarias y contribuyentes internacionales. Las empresas, por su parte, afrontan el descontento de la comunidad internacional, quienes califican como agresivas sus estrategias de planeación fiscal. Es en el proceso de búsqueda de soluciones cuando estas empresas y sus estrategias fiscales influyen en el diseño de las políticas nacionales, pues para continuar con el proceso de globalización o beneficiarse de las transacciones internacionales las políticas nacionales o la solución a problemas derivados del comercio internacional deben armonizarse con las del resto del mundo. De ahí que la normativa se gestó en el seno de organismos internacionales o en foros globales, para regular actos o hechos con proyección internacional, los cuales dan pie a normas internacionales, y una vez adoptados por gran parte de las legislaciones nacionales reflejan el nacimiento del multilateralismo fiscal del siglo XXI.

Así lo afirma John Ruggie (1992, pp. 561 y ss.), quien señala que las soluciones multilaterales expresan una forma institucional que coordina las relaciones entre tres

o más Estados basados en principios generalizados de conducta, es decir, que éstos especifican la conducta adecuada para cada tipo de acción sin considerar los intereses particulares de las partes o las exigencias estratégicas que puedan darse en cada caso; en la misma idea. Robert Keohane (1988) define al multilateralismo como la práctica de coordinar políticas nacionales en grupos de tres o más Estados por medio de mecanismos *ad hoc*, instrumentos jurídicos o de instituciones (pp. 45 y ss.). Sin duda, hay muchos conceptos sobre multilateralismo; no obstante, Guillermo Sánchez (2018) asegura que el multilateralismo es una solución fiscal en aumento en la comunidad internacional; para Guillermo Sánchez- el multilateralismo consiste en el acuerdo entre un elevado número de Estados para articular medidas e instrumentos comunes que se apliquen en todos aquellos partícipes del acuerdo (2018, p. 9).

Habida cuenta, en los próximos epígrafes se hace un recorrido por algunos de los problemas en materia impositiva que se han desarrollado en el marco de los negocios internacionales, así como por las soluciones globales a dichas complejidades; estas últimas son propuestas realizadas por organismos internacionales y por países afectados o interesados, a través de su participación en los foros globales de consulta. Principalmente, se exponen aquellas acciones diseñadas bajo el Plan de Acción OCDE/G20 que forman parte de los estándares mínimos y son de obligatoria aplicación, además de ser parte integral del Instrumento Multilateral OCDE/G20. Asimismo, en el marco del multilateralismo se hace referencia al intercambio automático de información tributaria, debido a que es un modelo del multilateralismo fiscal, ya que su adopción representa el consenso de un amplio número de Estados, a fin de mejorar la transparencia fiscal internacional.

En suma, no es baladí mencionar que la imposición a la riqueza transnacional se sujeta a normas de carácter global; es decir, normas que tras su adopción y aplicación en los países que convergen en el orbe alcanzan un grado multilateral.

II. ASIMETRÍAS EN LAS LEGISLACIONES NACIONALES: FUENTE DE PROBLEMAS FISCALES GLOBALES

Un gobierno nacional, en ejercicio de su soberanía, diseña el sistema tributario acorde a los compromisos derivados de la administración del país, exigencias de la sociedad respecto a la inversión en distintos sectores, salud y educación,

principalmente, y de conformidad con los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Empero, un efecto negativo de la soberanía, aun cuando es elemento característico del Estado, se presenta con la interacción de los distintos ordenamientos fiscales en cuanto al trato impositivo de las operaciones comerciales y financieras que realizan las empresas multinacionales, entre empresas relacionadas o independientes.

En este apartado se analizan algunas diferencias fiscales entre las legislaciones nacionales que obstaculizan el libre comercio y/o la movilización de recursos, y en consecuencia, las relaciones económicas internacionales, con el propósito de identificar las normas que han sido diseñadas en el marco del escenario global para darles solución, máxime las desarrolladas en el seno de organismos internacionales y en foros globales, y que son adoptadas en la mayoría de las legislaciones nacionales, y por ello se consideran normas que integran el nuevo multilateralismo fiscal, porque van más allá de la adopción de una norma internacional entre dos o tres Estados, sino que su aceptación y adopción se representa en un mayor número de países, lo que da vida o fortaleza a la concepción de multilateralismo, esta vez en el ámbito fiscal. Entre otras situaciones pueden destacar la doble imposición internacional, la manipulación de los precios de transferencia entre empresas de un grupo multinacional, máxime entre empresas relacionadas, la erosión de bases gravables como consecuencia del distinto trato fiscal a mecanismos de efecto híbrido, y la competencia fiscal internacional en su fase perjudicial.

1. Doble imposición internacional

Los diversos significados sobre la doble imposición internacional hacen referencia a un problema tributario ocasionado por el ejercicio del poder fiscal de dos Estados sobre una misma manifestación de riqueza.¹

Juan Rubio (2007) define a la doble imposición como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por un único concepto y periodo (p. 80); Carlos López (2010) señala el nacimiento de este problema como consecuencia de la imposición de dos Estados ante una sola manifestación de riqueza (p. 87); por su parte, Ramón Falcón, junto a Elvira Pulido (2010), opinan que la doble imposición internacional se produce cuando una única renta o elemento patrimonial se grava en

el mismo año fiscal por dos administraciones tributarias a través de un impuesto de igual o similar naturaleza (p. 87); César García (2006) advierte que este supuesto se origina por el ejercicio del poder tributario de distintos Estados sobre circunstancias vinculadas a sus sistemas estatales; asevera el autor que los gobiernos pueden exigir tributos a cualquier persona ubicada dentro del ámbito de su potestad de imperio, lo cual es fuente de conflictos de doble imposición (p. 5).

En virtud de lo citado, puede manifestarse que la doble imposición internacional ocurre cuando dos Estados ejercen su poder tributario y someten a imposición la renta obtenida por la realización de un único hecho imponible, ya sea dentro de sus fronteras territoriales a través de sujetos residentes, nacionales y no residentes, o por las ganancias obtenidas por sus residentes fuera de su territorio; es decir, por un hecho imponible se tributa en dos Estados.

Existen dos tipos de doble imposición internacional, económica y jurídica. La primera se produce cuando se somete a imposición una misma renta, capital o patrimonio por dos tributos de naturaleza similar sobre dos personas de distinta personalidad jurídica; a nivel internacional, el requisito diferenciador es la existencia de perceptores distintos; la doble imposición jurídica se origina cuando una persona es gravada más de una vez por un solo concepto y periodo en varios sistemas tributarios. En los dos supuestos se afecta doblemente un rendimiento o una ganancia de capital; por eso se recomienda definir estos hechos bajo el término de “doble imposición internacional” (Mercé Costa *et al.*, 2005, p. 442; Jesús Sol, 2006, p. 70; Juan Rubio, 2007, p. 80; Ramón Falcón y Elvira Pulido, 2010, pp. 88 y 89).

En reflexión, entre los factores que originan la doble imposición internacional caben mencionarse la aplicación simultánea de los principios de asignación impositiva de residencia y de territorio por parte de los Estados involucrados; o en su caso, la implementación del mismo principio de asignación impositiva, en especial el criterio de residencia, pues el principio de la fuente no da lugar a doble imposición, porque exenta las rentas de origen extranjero.

Cualquiera que sea su origen, la doble imposición requiere solución, porque provoca distorsiones en el proceso de una economía globalizada. La sobreimposición constituye un obstáculo en la movilización de capitales, tecnología, bienes y servicios;

a su vez, resta competitividad a las empresas nacionales en la búsqueda de su internacionalización, y afecta la economía de un país en su totalidad.

Respecto a las normas internacionales para disminuir los problemas de doble imposición, la muestra es el convenio para evitar la doble imposición y evasión fiscal; su contenido se fundamenta en estándares internacionales comunes con el propósito de evitar la sobreimposición y la no imposición de las actividades comerciales o financieras transfronterizas. Un convenio fiscal, señala Ramón Falcón y Elvira Pulido (2010), atribuye a uno de los Estados contratantes la competencia exclusiva de aplicar el impuesto, o bien reparte entre ellos la recaudación; e igualmente, obliga a que uno de los dos Estados corrija la doble imposición mediante los distintos mecanismos de coordinación que se establezcan (p. 13).

2. Manipulación de precios de transferencia

El principal motor en la expansión del comercio mundial e inversiones es el sector empresarial, de manera particular las empresas de operación internacional, por lo que es indispensable normar las operaciones que las empresas de grupos multinacionales efectúan.

El desarrollo de transacciones comerciales y financieras transfronterizas ha traído a colación situaciones complejas en materia fiscal, tanto a las administraciones tributarias como a las empresas multinacionales; en especial, cuando las operaciones se realizan entre las empresas de un mismo grupo multinacional, partes vinculadas o asociadas; negocios entre la sociedad matriz y una filial o entre las filiales a escala global, ya que podrían establecer condiciones especiales en sus transacciones intragrupo, distintas a las pactadas por empresas independientes, particularmente en sus precios de transferencia, ya que en este ámbito puede presentarse la sobrefacturación de importaciones y/o subfacturación de exportaciones, mediante la manipulación de precios de transferencia;² además, porque los precios de transferencia determinan en gran medida la distribución de la renta, los gastos y los beneficios imponibles de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones, o podrían provocar supuestos de doble o múltiple imposición. Otra forma de manipular precios de transferencia entre empresas relacionadas se centra en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles, máxime de propiedad intelectual, hacia las empresas del grupo multinacional situadas donde los

ingresos se favorecen de una tasa fiscal mínima, de esta manera se reduce la carga tributaria en el momento de vender dichos bienes.

Asimismo, la transferencia de deuda por medio de un mecanismo intragrupo o la creación artificial de deuda, donde el adeudo se concentra en sociedades con elevada carga tributaria y el pago de intereses se deduce de la factura fiscal, constituyen una manera simple y directa de manipular precios de transferencia y lograr un ahorro de impuestos a nivel del grupo multinacional; y con el mismo propósito de reducir la base gravable, las empresas relacionadas trasladan los intereses a una empresa filial establecida en una jurisdicción donde el cobro de intereses está exento de tributación o disfruta de una tasa impositiva muy baja (OCDE, 2013a, p. 49).

Las empresas relacionadas vulneran el principio de plena competencia,³ por el que deben regirse los precios intragrupo en gran parte de las transacciones y de su estructura empresarial; se ha identificado que la asignación de funciones, activos y riesgos son inconsistentes con la atribución de beneficios y con la actividad que la empresa realmente efectúa. Algunas empresas asumen o se les asignan riesgos que no pueden controlar, no tienen solvencia económica o carecen de capacidad para afrontar las consecuencias del riesgo asumido; los riesgos se asignan a una empresa situada en una jurisdicción de baja imposición o a una empresa que posee capital y financia una actividad de la cadena de valor del consorcio multinacional. También se manifiesta que los precios de transferencia no están en línea con la creación de valor del grupo multinacional; como las operaciones están sumamente integradas, es difícil definir la operación real de cada una de las partes. La transmisión de activos intangibles e intangibles de difícil valoración, al no existir comparables precisos, provocan una mala distribución del ingreso generado en la explotación de bienes intangibles entre las partes relacionadas (OCDE, 2014b, p. 17; Adolfo Martín y José Calderón, 2014, p. 91).

En este sentido, para las administraciones tributarias es difícil definir la renta y los gastos correspondientes a una empresa del grupo multinacional situada en su territorio, así como atribuir la renta sujeta a imposición, e incluso no imponer una renta gravada en el exterior; y para las empresas relacionadas implica costes elevados cumplir con la diversidad de requisitos legales y administrativos de todos los países donde operan a fin de demostrar que sus operaciones se realizan a valor mercado,

conforme al principio de plena competencia (OCDE, 2012, p. 27; Jaime Aneiros, 2011, p. 4; Blanca Entrena, 2010, p. 65).

3. La erosión de bases gravables: estrategias fiscales para disminuir el pago del impuesto a la renta societaria a nivel mundial

La discordancia entre las legislaciones tributarias del orbe, distinto trato y calificación fiscal de pagos transfronterizos, dividendos y sus equivalentes, así como de entidades extranjeras, ocasiona el mal uso de los pagos que realiza una empresa a otra, situadas en territorios distintos, en la manera en que un mismo pago se deduce de una base imponible, o de varias, pero no se considera ingreso gravable en la contraparte; en efecto, los pagos transfronterizos se reflejan en deducciones para el pagador y en exenciones para el beneficiario. Esto es, ya que ciertos ingresos disfrutan de exención fiscal en el país de destino aunque no sean gravados en el país de origen o tributen a tipos muy bajos.

La implementación de mecanismos de efecto híbrido, instrumentos como los pagos transfronterizos y el distinto trato a empresas extranjeras o de residencia dual, en las nuevas estructuras empresariales globales, han dado efectos de doble exención, doble o múltiples deducciones o el diferimiento a largo plazo de la factura tributaria. En ese sentido, existe doble exención cuando el ingreso correspondiente a un pago deducible en una entidad se libera del pago de impuestos en manos del beneficiario; el problema de la doble o de múltiples deducciones se presenta en caso de que un pago sea deducible para varias empresas situadas en distintas jurisdicciones, bajo el fundamento legal de evitar la doble imposición.

Dentro de la estructura para disminuir la base imponible se identifica la excesiva deducción de gastos financieros, derivados de las deudas asumidas entre empresas relacionadas y éstas con empresas independientes; de manera que la exagerada deducción de intereses por el prestatario no corresponde a la inclusión de rendimientos del prestamista (OCDE, 2013a, p.87). En este tipo de circunstancias se aprecia la necesidad de intercambiar información fiscal entre las administraciones tributarias, en virtud de la inexistencia del principio de correspondencia en el impuesto a la renta societaria a nivel internacional en la regulación de mecanismos de efecto híbrido y de instrumentos financieros; en consecuencia, la baja o nula imposición de los hechos económicos acaecidos en el escenario internacional.

Las estrategias fiscales de las empresas multinacionales son diversas, en particular cuando éstas tienen su sede en distintos países. En términos generales, las actividades de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios se orientan al desplazamiento de rentas a territorios cuya tributación es reducida, y los gastos se transfieren a países donde los tipos impositivos son elevados, con el propósito de maximizar los efectos de deducción y disminuir el pago de impuestos.⁴

En suma, la falta de coordinación tributaria y de instrumentos para el intercambio de información automático en materia fiscal, a nivel internacional, coadyuva a que los sistemas impositivos nacionales reflejen ser ante la comunidad empresarial un conjunto de normas fáciles de vulnerar.

4. Competencia fiscal internacional

En el contexto de libre circulación de capitales y libertad de establecimiento, aunado a la deslocalización de inversiones mobiliarias, el factor fiscal es determinante para que las empresas elijan el destino del ahorro y de los negocios; el resultado, una competencia fiscal mundial tendente a la desfiscalización del ahorro y la inversión, lo que origina una política competitiva de atracción de capitales. En tanto, como una actividad propia de la globalización, la competencia fiscal ha desencadenado una fuerte rivalidad entre los Estados del orbe por la captación de capitales y de actividades empresariales susceptibles de deslocalización, donde los países someten las rentas de dichas actividades a un tipo de gravamen proporcional o reducido en comparación con el del mercado mundial (José Calderón, 2006, p. 6; Ignacio Cruz, 2003, p. 61).

Habida cuenta de la contienda, se ha producido una carrera de progresivas reducciones fiscales sobre las rentas de capital e inversión, en la que los gobiernos renuncian a las prácticas impositivas tradicionales ante la necesidad de ganar competitividad en el campo global. Los Estados, inmersos en la competencia fiscal internacional, disminuyen la presión tributaria efectiva del impuesto a la renta societaria, reducen la tasa impositiva o incorporan regímenes fiscales preferentes, los cuales algunas veces representan prácticas tributarias perjudiciales de nula transparencia; estos últimos constituyen reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos o, en su caso, una tasa efectiva impositiva menor en comparación con los demás territorios. Los

gobiernos, a fin de atraer capital extranjero, rentas, inversiones y transacciones, otorgan incentivos fiscales a diversas actividades económicas de la cadena de valor global o a distintos tipos de rentas.

Al estudiar la competencia fiscal internacional se identifica un factor común: el elemento fiscal y su influencia en el comportamiento de las empresas y de otros agentes económicos en el escenario globalizado. Empero, aun cuando César García (2015) afirma que la competencia es una expresión tradicional de la soberanía fiscal de los Estados, distintas organizaciones internacionales han calificado a la competencia impositiva como perjudicial, ya que coadyuva en la concepción de estrategias fiscales elusivas al pago del impuesto a la renta societaria a escala global (p. 188).

III. LUCHA CONTRA PROBLEMAS FISCALES GLOBALES EN LA NUEVA ERA DE LA TRIBUTACIÓN

Habida cuenta de las situaciones citadas, las cuales reflejan que las medidas para regular las operaciones comerciales y financieras transnacionales se crean bajo principios unilaterales, en el seno de organizaciones internacionales y en foros globales, diversos gobiernos nacionales han desarrollado medidas para disminuir los efectos negativos que dichas medidas traen consigo, como la obstaculización al comercio internacional y la baja imposición a la renta societaria.

1. El MC OCDE en la eliminación de la doble imposición internacional

En virtud del incremento de las relaciones económicas internacionales en el ámbito de comercio e inversión, intercambio de bienes, servicios y capitales, desde 1921 diversos países y la Sociedad de Naciones iniciaron trabajos relativos a la eliminación de la doble imposición internacional. Algunos países consideraron medidas unilaterales, mientras que la Sociedad de Naciones propuso la implementación de convenios bilaterales o multilaterales como vía principal de adaptación en los sistemas tributarios de los Estados. En 1928 se publicó la primera versión del Modelo de Convenio Tributario, por iniciativa de la Sociedad de Naciones; posteriormente, la Organización Europea de Cooperación Económica, la cual en los años subsiguientes se convierte en OCDE, dio lugar a dos modelos de convenio: i. México 1943, en cuya elaboración contribuyeron naciones

latinoamericanas, por lo que su contenido otorgó poder tributario en el Estado fuente; en cambio, ii. Londres 1946, limitó considerablemente el principio de asignación territorial.⁵ Empero, Francisco García (2009), Ramón Falcón y Elvira Pulido (2010) aseguran que ninguno de los modelos fue aceptado en su totalidad (p. 103; p. 20).

Habida cuenta de un largo trabajo en investigación, en 1963 el Comité Fiscal de la OCDE presentó el informe final “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”; sin embargo, por mor de los cambios que trae consigo el proceso de globalización económica, el Comité revisó el Proyecto de Convenio de 1963, lo que condujo a la publicación del nuevo Convenio Modelo y Comentarios en 1977; a partir de este último modelo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE continuó analizando diversas cuestiones relacionadas con el Convenio Modelo, dando lugar a recomendaciones relativas a la modificación del instrumento y sus comentarios; en efecto, y en línea con las necesidades del entorno económico, en 1991 se adoptó el Convenio Modelo dinámico, el cual permite modificar y actualizar periódicamente las disposiciones convenidas sin necesidad de llevar a cabo revisiones (OCDE, 2012, pp. 3 y ss., Ramón Falcón y Elvira Pulido, 2010, p. 20).

Más adelante, derivado de la aceptación del Convenio Modelo en la comunidad internacional y el aumento de su adopción en la firma de acuerdos fiscales entre terceros países con miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales incluyó en las versiones de 1992 y 1997, en las disposiciones del Convenio Modelo y sus comentarios, las aportaciones de los países no miembros de la organización; se incorporaron al Modelo de Convenio los puntos de vista y contribuciones externas de las distintas jurisdicciones interesadas en la eliminación de supuestos de doble imposición internacional (Fernando Serrano, 2014, p. 50).⁶

La penúltima versión del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio data en el año 2010, puesto que la inclusión de los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 para dar vida al nuevo MC OCDE depende de la adhesión de los países a la Convención Multilateral, de la que se habla en los próximos epígrafes.

No es baladí mencionar que el Modelo de Convenio surgió como mecanismo complementario a los acuerdos fiscales entre los Estados, ante la necesidad de alinear el tratamiento impositivo de sus relaciones económicas, por lo que se fijó una

estructura y contenido homogéneo;⁷ sus normas distribuyen la potestad tributaria entre los Estados contratantes para gravar el hecho imponible, asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos territorios; impedir la competencia fiscal perniciosa y las conductas elusivas, y reglamentar las operaciones llevadas a cabo por empresas de un mismo grupo empresarial, empresas relacionadas. Dicho de otro modo, el MC OCDE crea un pequeño sistema tributario homogéneo atinente a la realidad económica entre los Estados contratantes del convenio fiscal y entre los países miembros de la OCDE.⁸

En ese sentido, el MC OCDE, infiere García P. (2009), es un esquema que se puede adaptar a los intereses de sus partes contratantes, cuya misión es servir de guía en el proceso de negociación de la estructura y de los criterios de reparto de competencia tributaria, así como para definir los términos y reglas en el momento de su aplicación e interpretación (p. 106). Señala el autor que entre las características del MC OCDE resalta su función para delimitar la potestad tributaria de los Estados contratantes.

La interpretación de las normas de los convenios fiscales bilaterales se encuentra tanto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados como en el propio acuerdo y en el ordenamiento interno de los Estados contratantes.⁹ Los criterios de interpretación establecidos en cada convenio y en las normas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados son principios uniformes para regular posibles problemas en materia tributaria entre los países signatarios. Sin embargo, como señala César García (2006, pp. 15 y ss.), en algunos casos las modificaciones al derecho nacional conducen en sentido distinto en el momento de ejecutar la normativa convenida, provocando supuestos de doble imposición o doble no imposición.

En suma, la influencia de la globalización en los sistemas impositivos ha ocasionado que los métodos nacionales sean insuficientes para atenuar la doble tributación y prevenir conductas que disminuyan la factura fiscal, fomentando la búsqueda de alternativas a nivel global.

2. Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias son la base normativa de las operaciones entre empresas relacionadas y de sus precios de transferencia (Directrices OCDE en adelante); la finalidad del estándar internacional es aproximar a las legislaciones tributarias en materia de precios de transferencia, compatibilizar los derechos de gravamen sobre la renta de un contribuyente entre las jurisdicciones involucradas para evitar la doble o múltiple imposición de la misma renta; en cuanto a la documentación, requisitos legales y administrativos, las Directrices OCDE intentan disminuir la carga y los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales armonizando la información que brindan a las distintas administraciones fiscales donde actúan. Amén de lo anterior, las Directrices OCDE se utilizan como medidas de prevención del fraude fiscal, proveen reglas y métodos para la valoración de transacciones intragrupo (Jaime Aneiros, 2011, pp. 5 y ss.; Blanca Entrena, 2010, pp. 67 y ss.; OCDE, 2013b, pp. 22 y ss.).

Las Directrices OCDE tienen su origen en el MC OCDE, en particular en el artículo noveno, ya que la aplicación de éste necesita una explicación detallada respecto al cumplimiento del principio de libre competencia en las transacciones vinculadas. Por mor de la complejidad de la materia de precios de transferencia y en general de la implementación del artículo noveno, en los años setenta, la OCDE estableció un grupo de trabajo para que analizara lo relativo a dicha materia de forma que en 1979 se publicó el informe principal Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales, cuyo objetivo fue recomendar la determinación del precio de libre competencia entre empresas asociadas; en 1986, la OCDE anunció un nuevo informe en el cual confirmó la validez de las Directrices de 1979 para la aplicación del precio de libre competencia (Blanca Entrena, 2010, p. 66; OCDE, 2013b, pp. 24 y ss.).¹⁰

Finalmente, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias se publicaron en 1995; desde esa fecha han sido objeto de profunda revisión y mejoras de redacción; con distintos complementos a través de los años la versión reciente data de 2010. Las Directrices OCDE de 2010, a diferencia de la versión de 1995, dan el mismo valor a los métodos tradicionales y a los métodos basados en el beneficio, e incluyen un proceso de diez pasos para la realización del análisis de comparabilidad; conjuntamente, explican detalladamente cómo llegar al precio de libre competencia

(OCDE, 2013b, pp. 22 y ss., 25; Jaime Aneiros, 2011, p. 3 y Blanca Entrena, 2010, pp. 68 y ss.).

Las Directrices OCDE 2010, en el curso de su capitulado, nueve en total, guían a las administraciones tributarias y a las empresas multinacionales en la aplicación del principio de plena competencia, y exponen las vías necesarias para solucionar satisfactoriamente cuestiones que pudieran ocurrir en temas de precios de transferencia; además, protegen las bases imponibles de supuestos de doble imposición y promueven la seguridad jurídica, a propósito de aumentar los flujos de inversión y comercio a escala internacional.

Aun cuando la naturaleza del texto sea sólo de recomendaciones o guías en cuanto a precios de transferencia, la OCDE insiste en que los aspectos relativos a esta materia se realicen desde la perspectiva de las directrices emitidas por ella, ya que su implementación proporciona a las empresas multinacionales, seguridad jurídica sobre el trato fiscal aplicable en el país en cuestión y reducen el riesgo de doble imposición económica; asimismo, éstas aportan reglas equitativas entre los países involucrados, con el propósito de minimizar distorsiones a los flujos comerciales.

En tanto, la OCDE insta en sus países miembros el seguimiento y adopción de sus Directrices, en las prácticas internas relativas a precios de transferencia, a empresas multinacionales y administraciones tributarias; es decir, implementar las directrices para valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. La OCDE infiere que la simetría de las normas internas con las directrices aplicables a precios de transferencia proporciona a los países, medios de lucha contra el traslado artificial de beneficios entre diversas jurisdicciones fiscales (OCDE, 2011, p. 2; Jaime Aneiros, 2011, p. 10).

3. El Plan de Acción OCDE/G20 en la armonización de legislaciones fiscales nacionales

En conformidad con Rajul Awasthi (2014), quien ha señalado que un problema presentado en el contexto global requiere una solución global, la OCDE y el G20 diseñaron y presentaron el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, proyecto *Beps*, puesto en marcha a partir de sus primeros informes de trabajo presentados en 2014 (OCDE, 2015a, p. 2; OCDE, 2015c).

El Plan de Acción OCDE/G20 se integra por quince medidas diseñadas para prevenir que las sociedades multinacionales modifiquen sus esquemas contables, máxime la erosión de bases gravables, cuyo fin es incumplir con sus obligaciones impositivas en las jurisdicciones donde operan (OCDE, 2014b, pp. 11 y ss.).

Las quince acciones del proyecto OCDE/G20 se clasifican en cuatro grupos; cada uno persigue un objetivo; el primero, promueve la coherencia internacional del impuesto a la renta societaria; el segundo, procura reinstaurar 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 que resulten del Plan de Acción y la firma del Instrumento Multilateral (Adolfo Martín y José Calderón, 2014, p. 88; Robert Feinschreiber y Margaret Kent, 2013, pp. 31 y ss.; OCDE, 2014, p. 15).

Con el propósito de crear coherencia internacional en el impuesto sobre la renta societaria, se constituyen de las siguientes acciones: i. neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; ii. limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros; e igualmente, iv. combatir las prácticas tributarias perniciosas.

El logro de cada una de las acciones se conduce por la actualización y modificación de la regulación fiscal internacional, y las recomendaciones para el diseño del ordenamiento nacional. En este sentido, para alcanzar un grado máximo en la armonización de las legislaciones fiscales nacionales la estrategia es implementar las metodologías comunes desarrolladas.

A. Neutralizar mecanismos de efecto híbrido (acción 2)

La discrepancia en el trato fiscal de instrumentos financieros y entidades extranjeras de efecto híbrido en los distintos ordenamientos nacionales ha permitido a las empresas multinacionales, utilizar ese tipo de mecanismos en esquemas fiscales de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.¹¹

Con el propósito de corregir la discordancia entre las legislaciones tributarias del orbe, y de encaminar la coherencia internacional del impuesto a la renta

societaria, la acción 2 brinda recomendaciones dirigidas a la modificación del derecho interno y del MC OCDE (OCDE, 2014b, p. 15; OCDE, 2015b, p. 7).

A lo largo de las actividades de la acción 2 se diseñó la metodología común a implementarse en legislaciones nacionales y en convenios fiscales como estrategia de convergencia entre las administraciones tributarias; la metodología se concentra en el tratamiento fiscal de pagos efectuados por medio de instrumentos financieros o entre entidades fiscalmente transparentes y el correspondiente trato en manos del beneficiario. De forma global se persigue alinear el régimen impositivo de los pagos transfronterizos si dan lugar a deducciones para el pagador y exenciones para el receptor, que se caractericen como ingresos sujetos a imposición en la jurisdicción del beneficiario, lo cual significa prevenir la doble no imposición, impedir múltiples deducciones por único pago o aquellas sin la correspondiente tributación de la renta en otro país, terminar con la generación de numerosos créditos fiscales por supuestos de doble imposición internacional con arreglo del impuesto pagado en el extranjero.

La metodología común propone dos normas, principal y secundaria o defensiva; su aplicación será de forma automática; la norma principal indica a la administración tributaria negar a los contribuyentes la posibilidad de deducir un pago si no se encuentra incluido en la base imponible o en las rentas sujetas a gravamen en territorio del beneficiario, o resulte deducible para este último; la norma exige reflejar el pago dentro de los ingresos o se impide la deducción de éste. En tanto, la norma defensiva se aplica de no aplicarse la norma principal.

La iniciativa OCDE/G20 para esta acción se aplica si las empresas están bajo el mismo grupo multinacional o si el pago se efectúa por un acuerdo empresarial estructurado y el contribuyente es parte del acuerdo; la eficacia de la normativa de mecanismos de efecto híbrido en ordenamientos nacionales depende de la coordinada implementación y aplicación entre las administraciones tributarias del mundo (Silvia López, 2014, p. 17 y Mar Barreno *et al.*, 2015, p. 17).

Finalmente, las reglas propuestas a la legislación nacional se formulan a fin de ser coordinadas con reglas de otras jurisdicciones. Las recomendaciones al derecho interno permiten a las administraciones tributarias realizar los ajustes correspondientes, utilizar conceptos existentes en la ley local y acorde al marco de

política fiscal del Estado (Carlos Concha, 2017, p. 4; OCDE, 2015d, pp. 93 y ss., 100 y ss.).

Las recomendaciones hacia el texto del MC OCDE buscan impedir la utilización de estructuras empresariales de efecto híbrido y de empresas con doble residencia, cuyo interés es beneficiarse de las disposiciones convenidas; las normas se refieren a la aplicación de los acuerdos fiscales a entidades de efecto híbrido, en los cuales ninguna de las partes les atribuyen la condición de contribuyentes; por ejemplo, las asociaciones personalistas o *partnerships*; se propone incluir disposiciones y comentarios que garanticen el empleo del tratado fiscal en circunstancias competentes, y la negación en casos donde ningún Estado considere las ganancias de las empresas como ingresos de uno de sus residentes.¹²

En cuanto a la implementación, es importante reconocer que esta acción podría enfrentarse a la falta de voluntad política en el aspecto de intercambio automático de información con fines fiscales y a la distinta calificación fiscal de los mecanismos de efecto híbrido en las jurisdicciones involucradas y no cooperantes.

B. Limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros (acción 4)

La globalización coadyuva los rápidos movimientos de capital financiero de una jurisdicción a otra. A partir de las áreas de riesgo identificadas en el ámbito de endeudamiento, en el cual afluyen prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, la acción provee una metodología común para impedir la disminución de la base gravable vía deducción de pagos de intereses derivados del financiamiento. La normativa recomendada debe garantizar la vinculación de la deducibilidad de intereses con la renta gravable producto de las actividades económicas, no generar doble imposición, y conjuntamente, facilitar la convergencia de diversas normas nacionales en esta materia (OCDE, 2015g, p. 17; OCDE, 2015e, p. 16; OCDE, 2015f, p. 7; OCDE, 2015c, pp. 11 y ss.).

El estándar común sugiere dos normas, de *ratio* fijo y de *ratio* global; la primera limita las deducciones netas de empresas de grupos multinacionales en concepto de pagos de intereses y económicamente equivalentes a intereses a un porcentaje determinado de beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y

amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés); se aconseja una *ratio* fija entre el 10% y el 30%.¹³

El *ratio* global complementa el *ratio* fijo en determinadas circunstancias, lo cual permite a distintas empresas del grupo multinacional, sobrepasar el límite de sus deducciones; verbigracia, en casos ajenos a tributación se propone aplicar ambas normas, *ratio* grupo y *ratio* fijo, pues concede a las empresas con gastos en intereses por encima del *ratio* fijo, deducir cantidades máximas en intereses, de acuerdo con la correlación entre pagos netos y EBITDA del grupo a nivel mundial; aunque la recomendación afecta a empresas que registren un *ratio* superior al *ratio* global del grupo que forman parte, asegura la relación entre el gasto financiero de toda la entidad y las rentas imponibles resultado de sus operaciones económicas. Las reglas de limitación de intereses se implementan a gastos sobre todas las formas de deuda, pagos económicamente equivalentes a intereses y gastos vinculados a la financiación de una entidad, también pagos relacionados con el aumento de las finanzas, incluyendo honorarios y derechos (Rafael Fuster *et al.*, 2017, pp. 2 y ss; OCDE, 2015g, pp. 17 y ss; OCDE, 2015e, p. 16; OCDE, 2015f, p. 7; OCDE, 2015c, p. 29).

Un aspecto negativo de la norma *ratio* fijo para grupos multinacionales es no considerar la posibilidad de financiarse mediante entidades independientes, y cuyos propósitos de financiación constituyen menos riesgos de prácticas elusivas; en estos supuestos el enfoque recomendado permite a los países, complementar las normas *ratio* fijo y *ratio* grupo con las siguientes disposiciones de buenas prácticas: i. fijar un umbral impositivo mínimo para excluir entidades con bajos niveles de gastos en intereses, y en caso de existir dos o más empresas de un grupo en un país, aplicar el umbral a gastos por intereses totales incurridos por el conjunto local; ii. excluir de intereses pagados a prestamistas independientes cuando el préstamo sea utilizado para financiar proyectos públicos de interés común la empresa deudora podrá registrar alto nivel de endeudamiento; iii. imputar a ejercicios posteriores gastos por intereses no deducidos cuando el importe esté por debajo del máximo permitido; iv. excluir del ámbito de aplicación a bancos y aseguradoras; esto permitirá disminuir efectos de volatilidad en ganancias, en caso de registrar pérdidas, la sociedad podrá solicitar la deducción fiscal cuando sus transacciones generen rendimientos.

Cada administración tributaria aplica un enfoque propio en la determinación de los gastos considerados intereses y deducibles a efectos fiscales; aunque se deja a

criterio de cada país, el proyecto OCDE/G20 presenta algunos ejemplos de pagos que pueden ser cubiertos por las normas recomendadas; por ejemplo: gastos en virtud de pagos de intereses por préstamos, por instrumentos financieros, como bonos y otros mecanismos de financiación alternativos, por pagos de arrendamiento, por amortización de intereses capitalizados, por instrumentos derivados y acuerdos de préstamos y de financiación de una entidad, por honorarios, y por gastos vinculados con préstamo de fondos (OCDE, 2015c, pp. 29 y ss.).

C. *Combatir prácticas perniciosas (acción 5)*

Los regímenes preferenciales y los *tax rulings*, carentes de actividad económica sustancial y de transparencia, encabezan las modernas estrategias fiscales perjudiciales; el traslado de actividades económicas móviles, y la falta de transparencia en ciertas decisiones administrativas y fiscales gubernamentales en relación con contribuyentes específicos, se han manifestado como puntos de análisis en todos los sistemas tributarios del orbe. La acción cinco centró su análisis en los regímenes fiscales preferentes y en los acuerdos de las administraciones tributarias o *tax rulings*, ya que los regímenes preferentes ofrecen condiciones fiscales ventajosas en el desarrollo de determinadas actividades, lo cual supone un incentivo en la deslocalización de funciones empresariales.

Los mecanismos propuestos por la acción 5, de exigencias de transparencia y actividad sustancial, representan el nuevo marco para prevenir las prácticas fiscales perniciosas por parte de los gobiernos nacionales, manifiesta José Calderón (2015a, p. 13).

Aunque la competencia fiscal perniciosa es un tema abordado años antes del proyecto OCDE/G20, el empeño de esta acción es establecer las condiciones bajo las cuales las empresas pueden acceder a los beneficios fiscales, es decir, la existencia de una actividad sustancial que justifique la aplicación de un régimen fiscal preferente, y la transparencia en los acuerdos alcanzados entre las administraciones fiscales y las empresas, lo que ocasiona la eliminación o modificación de las características perjudiciales de los regímenes preferentes y los *tax rulings*.

El criterio de actividad económica sustancial examina si un régimen fiscal acerca al territorio a operaciones interesadas puramente en la ventaja tributaria, y pretende alinear la función sustancial con la tributación de las entidades; de manera

que el beneficio fiscal se otorgue a quien efectúe la actividad económica sustancial. Junto al análisis de factores clave, el requisito de actividad sustancial se evalúa por medio del estándar mínimo acordado, llamado mecanismo *nexus* que este se aplica inicialmente a regímenes de propiedad intelectual por ser uno de los ámbitos de mayor preocupación donde se ocultan conductas evasivas. El enfoque *nexus* utiliza los gastos que efectúa la empresa como indicadores de funciones desempeñadas en la creación de activos de propiedad intelectual, en cuanto permite a la administración tributaria otorgar el beneficio fiscal a los ingresos generados por los activos de propiedad intelectual (en adelante PI), siempre y cuando los gastos contribuyan a la obtención de ganancias; esto es, los desembolsos y ganancias estén directamente relacionadas con las actividades de investigación y desarrollo (en adelante I+D) efectuadas por la empresa a fin de poseer activos intangibles (PI); el enfoque garantiza si los contribuyentes se encuentran realmente involucrados en operaciones para generar patentes y otros activos funcionalmente equivalentes para otorgarles el beneficio fiscal que solicitan. *Nexus*, además, contribuye al logro del propósito subyacente del régimen preferencial de propiedad intelectual, fomentar la generación de conocimiento por medio de la I+D, otorgando ventajas impositivas a los contribuyentes inmersos en dichas funciones. Si una empresa se dedica únicamente a la producción de bienes intangibles (PI) y sus gastos se efectúan para la obtención de éstos, el enfoque concede los beneficios a la totalidad de la renta procedente de los activos de propiedad intelectual. Si el modelo de negocio de la empresa es complejo, tendrán que realizar la correspondencia entre costes y rendimientos, generadores y provenientes de PI, respectivamente; en esta situación, *nexus* define la renta a la cual se le atribuye el beneficio fiscal aplicando una fórmula respecto a lo gastado para financiar la creación de activos de PI (OCDE, 2015g, pp. 22 y ss; OCDE, 2015e, p. 16; OCDE, 2015b, p. 23; Matthew Herrington, 2015, pp. 21 y ss.).¹⁴ En la expresión matemática se realiza el siguiente cálculo: el numerador tiene en cuenta la clasificación de desembolsos para el desarrollo de bienes de PI; el denominador considera los costes generales para la producción de activos de PI; el cociente multiplica la ganancia derivada de los bienes de PI resultando el monto de la renta que recibirá el beneficio fiscal. Para el cálculo, se consideran adquisiciones o desembolsos realizados entre empresas residentes, establecimientos permanentes de entidades extranjeras en el territorio y establecimientos permanentes extranjeros de sociedades residentes sujetas a imposición en el territorio donde se proporciona el régimen preferencial.

El sistema de intercambio de información obligatorio en relación con regímenes preferenciales o procedimientos administrativos emitidos por algunos Estados, *tax rulings*, pretende mejorar la transparencia a nivel internacional, ya que la falta de comunicación podría originar un distinto trato fiscal y situaciones de doble no imposición; por tanto, se acordó un marco de referencia para la intercomunicación tributaria en el cual se incluyen regímenes preferenciales, y casos concretos, como acuerdos: i. relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferentes; ii. previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral y transfronterizo, o iii. otros acuerdos fiscales en el mismo ámbito, concediendo un ajuste a la baja de beneficios; iv. respecto a establecimientos permanentes, relativos a la existencia de éstos o a la atribución de resultados; v. en materia de sociedades canalizadoras de rentas —*conduit companies*—, y vi. aquellos acuerdos que se considere en un futuro podrían exponer riesgos de estrategias fiscales artificiosas frente a la ausencia de información. Conjuntamente, bajo el objetivo de mejorar la transparencia, se elaboró una relación de buenas prácticas para el diseño y la operación de regímenes preferentes, sólo para contribuyentes generales: i. cumplimiento de normas nacionales e internacionales y procedimientos administrativos; ii. en caso de otorgar un trato fiscal preferente, éste se realice por un periodo de tiempo, y su extensión se someta a revisión y a procesos de control, y iii. las resoluciones generales se publiquen en la página oficial de la administración tributaria (OCDE, 2015c, pp. 22 y ss; Matthew Herrington, 2015, pp. 21 y ss.).

De acuerdo con el informe, el intercambio de información se realiza respecto a *tax rulings* concedidos desde el 1 de enero de 2010, en vigor al 1 de enero de 2014, y los *rulings* emitidos a partir del 1 de abril de 2016; los países que podrán acceder a la información son: i. país de residencia de las empresas relacionadas, ii. país de residencia del socio directo, y iii. país de residencia del socio último (Diego Arribas, 2017, pp. 11 y ss.).

IV. LA FORMALIZACIÓN DEL MULTILATERALISMO FISCAL EN EL SIGLO XXI: EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20 Y EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

A la última medida del proyecto OCDE/G20, acción 15, se le encomendó diseñar un instrumento para agilizar y simplificar la implementación de las nuevas directrices

del MC OCDE en los convenios fiscales bilaterales vigentes, desarrolladas en el marco del Plan de Acción OCDE/G20; es decir, el mecanismo que garantiza el rápido funcionamiento de las modificaciones propuestas, así como de futuras actualizaciones, y la articulación entre el contenido del MC OCDE con los convenios fiscales en vigor (OCDE, 2015b, p. 7; Mar Barreno *et al.*, 2015, p. 30).

Habida cuenta del reto propuesto, diversos países desarrollaron un tratado internacional para la renovación del MC OCDE, el cual fue publicado el 24 de noviembre de 2016; es un planteamiento sin precedente igual en el ámbito impositivo, un mecanismo viable de acuerdo con el Derecho Internacional público, el derecho tributario y la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados Internacionales. El tratado es conocido como Convención Multilateral o Instrumento Multilateral; se caracteriza por contener un enfoque innovador en el mundo fiscal, considerar en sus disposiciones el avance de la economía mundial y la necesidad de adaptarse a los cambios que ella trae consigo (Cym Lowell y Matthew Herrington, 2013, p. 372).

La adhesión al Instrumento Multilateral permite a un país, implementar de forma armonizada, coordinada y rápida los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 en sus convenios fiscales, relativos al MC OCDE, evitando la renegociación individual de su red de acuerdos; además, los países signatarios aseguran que sus socios se comprometen en implementar las mismas medidas, lo que aporta coherencia y seguridad al proceso de renovación del principal estándar de fiscalidad de las operaciones comerciales y financieras internacionales.

La renovación del MC OCDE asegura reducir o, en el mejor de los casos, suprimir los efectos fiscales negativos derivados de las asimetrías entre legislaciones tributarias respecto al trato fiscal de pagos transfronterizos y de deducciones de gastos financieros; asimismo, establecer una competencia fiscal leal entre los países contratantes de un acuerdo tributario, y proveer un mecanismo para la solución de conflictos originados por la interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición; entre otros, promover el cumplimiento tributario internacional, a través del intercambio automático de información y asistencia administrativa para efectos fiscales, a nivel global.

A pesar de considerar el Instrumento Multilateral un verdadero desafío, es el tratado internacional más ambicioso y completo en la lucha contra las estrategias fiscales artificiosas que erosionan bases imponibles y permiten el traslado de beneficios, a fin de disminuir el pago del impuesto de la renta societaria, en noviembre de 2016 más de cien jurisdicciones concluyeron las negociaciones respecto a las medidas que actualizarán los más de tres mil convenios firmados bajo el estatuto del MC OCDE, y el 7 de junio de 2017 en París, se llevó a cabo la ceremonia de firma del Convenio Multilateral para aplicar las medidas del proyecto OCDE/G20, relativas al MC OCDE, donde se unieron sesenta y ocho jurisdicciones, para quienes el Convenio Multilateral entró en vigor el primero de julio de 2018.

Hasta el 1 de junio de 2022, el Convenio Multilateral ha integrado noventa y nueve países; cada uno de los signatarios proporciona una lista de reservas y notificaciones, en relación con sus convenios fiscales en vigor.¹⁵ En efecto, con 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.

No es baladí mencionar que sólo serán modificados los convenios fiscales bilaterales donde ambos Estados parte hayan aceptado y pactado la normativa de aplicación en el Instrumento Multilateral. Empero, si el Instrumento Multilateral 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.

Amén de luchar contra la evasión fiscal internacional mediante diversas medidas, formar parte del Instrumento Multilateral facilita la regulación y el control de los aspectos tributarios de los que carezca, de forma persistente o futura, tanto la legislación fiscal nacional como los estándares de fiscalidad internacional; el Convenio Multilateral representa la materialización o formalización del multilateralismo fiscal del siglo XXI, este último dirigido por los negocios internacionales.

En el mismo escenario, se presenta el intercambio automático de información tributaria, que se define como la verdadera revolución en la fiscalidad internacional; de esa forma lo manifiestan Domingo Carbajo (2015, pp. 37 y ss.) e Ignacio Cruz

(2003, p. 62); puesto que tal como señala María Sánchez (2016),¹⁶ la falta de transparencia y coordinación entre las administraciones tributarias nacionales pone en riesgo el desarrollo y fortalecimiento de las medidas de fiscalidad internacional y las hoy propuestas por el proyecto OCDE/G20, que aun cuando ninguna de las acciones OCDE/G20 relaciona de manera directa al intercambio de información fiscal para su óptima consecución, es un mecanismo que atiende la implementación y aplicación coordinada de algunas de las acciones OCDE/G20 (pp. 144 y ss.); por ejemplo, el intercambio de información de los acuerdos entre contribuyentes y administraciones tributarias, citado en la acción 5 OCDE/G20.

El intercambio de información fiscal es un instrumento de cooperación internacional establecido con la finalidad de salvaguardar la justicia tributaria del Estado que grava sobre la renta mundial de sus residentes, garantizar la efectividad del principio de capacidad económica en un escenario impositivo globalizado, asegurar el potencial recaudatorio y la capacidad efectiva de cobrar impuestos por los acontecimientos ocurridos en el marco de la mundialización económica; en virtud de ello, concluye César García (2015) que la proliferación de instrumentos de elusión fiscal global ha reforzado la cooperación internacional en materia de intercambio de información impositiva (p. 169).

La OCDE y los países del G20 diseñaron la nueva norma en materia de intercambio automático de información, aprobada por el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, el Foro Global, órgano internacional encargado de garantizar y supervisar la aplicación de estándares internacionales de transparencia e intercambio de información fiscal en los países miembros comprometidos con tal implementación; un total de 96 Estados socios del Foro Global se comprometieron en poner en funcionamiento el intercambio recíproco de información sobre cuentas financieras con carácter automático desde el 2017; algunos iniciaron a finales de 2018. En este sentido, la nueva norma mundial se refuerza con el marco jurídico internacional para implantar el intercambio de información con la firma del Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el acuerdo multilateral entre autoridades competentes, firmados por más de 130 y cien jurisdicciones, respectivamente.¹⁷ La norma mundial común se integra al ordenamiento interno, el proceso de intercomunicación se realiza conforme a la reglamentación. Finalmente, el estándar

internacional en cita aborda la finalidad de fortalecer las administraciones tributarias (OCDE, 2014a, pp. 2 y ss.).

Hasta el 22 de noviembre de 2018, la implementación del estándar de intercambio automático de información ha logrado 4,500 intercambios bilaterales exitosos que tuvieron lugar bajo el nuevo estándar en 2018 entre 86 jurisdicciones. Cada intercambio contiene información detallada sobre las cuentas financieras que los contribuyentes de cada jurisdicción mantienen en el extranjero.

Aunque los propósitos del Plan de Acción OCDE/G20, del Convenio Multilateral y del intercambio automático de información tributaria, en conjunto, son evitar el desarrollo de estrategias fiscales que disminuyen el pago del impuesto a la renta societaria a nivel mundial, aumentar el cumplimiento tributario internacional, y la cooperación fiscal internacional, principalmente, el efecto de la implementación de estas regulaciones trasciende a un escenario donde todos los países interactúan con las mismas normas, es decir, la normativa fiscal para regular las operaciones comerciales y financieras en la aldea global es igual para todos. Esto es, se materializa la unificación del mercado mundial con un ordenamiento tributario multilateral; un marco legal igual para todos, lo cual hace vaticinar en una administración tributaria global.

V. REFLEXIONES FINALES

A través de las líneas citadas, se puede afirmar que el nuevo ordenamiento jurídico internacional para el ámbito tributario diseñado en el escenario internacional conlleva en su creación el multilateralismo como idea fundamental en sus normas; esto es, el multilateralismo se erige como uno de los principios en el desarrollo de la normativa para las operaciones comerciales y financieras transnacionales, máxime en el ámbito impositivo amén de regular a quienes realizan dichas transacciones. Este principio se refleja en el Instrumento Multilateral OCE/G20, y el Estándar Común para el Intercambio Automático de Información Tributaria, principalmente, además de aquellas situaciones donde el consenso de la comunidad internacional mediante foros globales aprueba la adopción de las medidas que se desarrollan en el seno de éstos.

El escenario económico internacional refleja la integración de las economías nacionales en un único mercado global, lo que ha traído a colación el reciente paradigma empresarial dirigido por estructuras internacionales y por modelos de cadenas de valor globales, para lo que es imperante su regulación por medio de la armonización de normas en todas las legislaciones nacionales partícipes en el mercado económico global. Por un lado, para resolver situaciones que afectan las relaciones económicas entre los países, entre administraciones tributarias, y entre estas últimas con empresas de operación global; por otro lado, favorecer el desarrollo de los negocios internacionales, operaciones comerciales y financieras, que traen consigo el desarrollo económico de los países a través de la generación de empleos, la mejora en la investigación y el desarrollo, entre otros beneficios. Donde la OCDE, los países del G20 y el Marco Inclusivo por medio de sus estudios representan la punta de lanza para mediar en las complejidades que trae a colación el reciente entorno económico global a través de instrumentos y mecanismos de carácter multilateral, fortaleciendo la cooperación fiscal mundial.

No es baladí exponer algunas de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20, los estándares mínimos, puesto que son medidas que adoptan las legislaciones nacionales de manera armonizada con las de otros países, y de esa forma cerrar oportunidades del impago de impuestos a nivel global por parte de empresas multinacionales, una de las recientes complejidades en el ámbito de fiscalidad internacional; en ese sentido, se puede afirmar la creciente cooperación internacional, amén de la idea fundamental del multilateralismo en las normas internacionales.

El Plan de Acción OCDE/G20 se considera el puente para la creación del nuevo orden tributario internacional fundamentado en el multilateralismo, puesto que a través de éste se ha impulsado la firma del Instrumento Multilateral OCDE/G20 para la adopción de todas sus medidas: estándares mínimos, metodologías comunes, y las recomendaciones a las legislaciones nacionales.

En suma, el multilateralismo fiscal en su máxima expresión se manifiesta en el Instrumento Multilateral OCE/G20, así como en la adopción del Estándar Común para el Intercambio Automático de Información tributaria; ambos aceptados por más de un centenar de gobiernos nacionales.

VI. REFERENCIAS

- ANEIROS, J. (2011), Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, *Crónica Tributaria*, núm. 6.
- ARRIBAS, D. *et al.* (2017), Plan de Acción *BEPS*. Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*.
- AWASTHI, R. (2014), Five ideas to help close international tax loopholes, *Banco Mundial*. disponible en: <http://blogs.worldbank.org/governance/plugging-international-tax-loopholes-and-boosting-domestic-resources-call-action-world-bank>.
- BARRENO, M.; Ferreras, J.; Mas, J.; Musilek, A.; Ranz, A. (2015). El proyecto *BEPS* de la OCDE/G20: resultados de 2014, *Documentos de trabajo*, DOC. núm. 5.
- CALDERÓN, J. (2006), La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI, *Documentos de trabajo*, núm. 20.
- CALDERÓN, J. (2015), La modernización *BEPS* del marco de principios de *soft law global* sobre prácticas perniciosas (segunda parte), *Revista Análisis Tributario*, núm. 332.
- CARBAJO, D. (2015), El futuro del plan de acción *BEPS*; algunas reflexiones acerca del *post-beps*, *Boletín Fiscal Iberoamericano*, núm. 21.
- CASTAÑEDA, V. (2016), La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE, *Cuadernos de Economía*, vol. XXXV.
- CHECA, C. (2010), Globalización económica y principios Tributarios, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*.
- COLLADO, Miguel (2007), Las fuentes del derecho tributario Internacional, en Córdón, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- CONCHA, C. (2017), Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, *Fundación Impuestos y Competitividad*.
- COSTA, M. *et al.* (2005), *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, Aranzadi.
- CRUZ, I. (2003), Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria, *Crónica tributaria*, núm. 109.

- ENTRENA, B. (2010), La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia, *Cuadernos de información*, núm. 11.
- FALCÓN, R. y Pulido, E. (2010), *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons.
- FEINSCHREIBER, R. y KENT, M. (2013), OECD responds to base erosion and profit shifting, *Corporate Business, Taxation Monthly*, núm. 15.1.
- FUSTER, R. *et al.* (2017), Acción 4: limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros. *Fundación Impuestos y Competitividad*.
- GARCÍA, Marco (2014), El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*, en Ríos, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México: UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- GARCÍA, C. (2015), *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- GARCÍA, César (2006), Interpretación de los convenios de doble imposición internacional, en Godoy, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- GARCÍA, F. (2009), *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*, *Crónica Tributaria*, núm. 133.
- HERRINGTON, M. (2015), The OECD BEPS Project: A status Update, *International Transfer Pricing Journal*, núm. 4.
- KEOHANE, R. (1988), *Después de la hegemonía: cooperación y discordia en la política económica mundial*, Grupo Editor Latinoamericano.
- KOOPMAN, R. (2021), Examen estadístico del comercio mundial 2021, *Organización Mundial de Comercio*.
- LÓPEZ, C. (2010), *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons.
- LÓPEZ, S. (2014), BEPS ¿un plan para la acción?, *Boletín Fiscal Iberoamericano*, núm. 18.
- LOWELL, C. y HERRINGTON, M. (2013), A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan, *International transfer pricing journal*, núm. 6.
- MARTÍN, A. y Calderón, J. (2014), 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*.

Naciones Unidas, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados, Viena 1969.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), 10 preguntas sobre *beps*. *OECD Publishing*, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), 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. *OECD Publishing*, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, (2014), Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. *OECD Publishing*, disponible en: <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lospaisess.ecomprometenaintercambi> págs. 2 y ss.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2013), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010, Instituto de Estudios Fiscales, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2014), "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Berlín, Alemania", *OECD Publishing*, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Bridgetown, Barbados. *OECD Publishing*, disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD Publishing*, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2012), Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2–2015 Final Report,

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD Publishing*. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE. *OECD Publishing*, disponible en: www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2022), *OECD Economic Outlook, Volume 2022 Iss.ue 1: Preliminary version*. *OECD Publishing*, disponible en: <https://doi.org/10.1787/62d0ca31-en>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2014), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. *OECD Publishing*, disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018), *OECD Economic Outlook, (Summary in Spanish)*, *OECD Publishing*, Volume 2018 Iss.ue 1.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales, resumen informativo. *OECD Publishing*. disponible en: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015), Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes. *OECD Publishing*, disponible en: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm.

RAMÍREZ, S. (2014), *Lecciones de fiscalidad internacional*, Tecnos.

RUBIO, Juan (2007), Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional, en Cordón, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

RUGGIE, J. (1992), Multilateralism: The Anatomy of an Institution. *International Organization*, núm. 46/3.

SÁNCHEZ, G. (2018), El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI, *RCyT Centro de Estudios Financieros (CEF)*, núm. 148.

SÁNCHEZ, María (2016), La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información, en García-Herrera, Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

SAN MARTÍN, J. *et al.* (2017), Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta. *UDLAP*.

SERRANO, F. (2014), El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado, *Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 72.

SOL, Jesús (2006), Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición, en Godoy, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

VALLEJO, José (2007). La competencia fiscal, en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Páginas web

Guerra Comercial entre China y Estados Unidos, disponible en: <https://www.ig.com/es/estrategias-de-trading/guerra-comercial-entre-ee-uu-y-china--el-mayor-conflicto-comer-200218>.

Intercambio automático de información, disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/el-foro-global-marca-un-cambio-dramatico-en-la-lucha-contra-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion-financiera.htm>.

Países signatarios de instrumento multilateral OCDE/G20, disponible en: línea en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

* ORCID: [0000-0002-4119-7917](https://orcid.org/0000-0002-4119-7917). Profesora adscrita a la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, en México; doctora en administración, Hacienda y justicia social por la Universidad de Salamanca; doctora en estudios fiscales por la Universidad Autónoma de Sinaloa; miembro del Sistema Nacional de Investigadores. Correos electrónicos: dorismendoza@usal.es; dorismendoza@uas.edu.mx.

¹ La OCDE señala que la doble imposición jurídica internacional puede definirse como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo (OCDE, 2012, p. 7).

² Los precios de transferencia son los precios que pactan las empresas de un mismo grupo empresarial respecto a sus operaciones comerciales y financieras (OCDE, 2013b, p. 44).

³ El principio de libre competencia regula los precios de transferencia de las transacciones entre empresas partes relacionadas y la evaluación de estos; su objetivo es tratar a las empresas intragrupo y sus operaciones como si las realizaran entidades independientes (OCDE, 2013b, pp. 22 y ss. 44).

⁴ Juan San Martín *et al.* (2017, p. 46) manifiestan que hay dificultad para obtener información de operaciones que por naturaleza son ilícitas, por lo que se requieren metodologías que permitan conocer a profundidad las cuestiones de evasión fiscal, con el propósito de aportar evidencia de las prácticas evasivas y de realizar propuestas para combatir la evasión fiscal.

⁵ El principio de territorialidad, fuente u origen de la renta sujeta a imposición a personas residentes y no residentes que obtienen beneficios en su territorio; el principio de residencia o personalista implica gravar la riqueza mundial de los sujetos residentes o nacionales, generada dentro y fuera de territorio nacional, el cual admite dos modalidades: residencia y nacionalidad (Jesús Sol, 2006, p. 75; Juan Rubio, 2007, p. 79 y Mercé Costa *et al.*, 2005, pp. 440 y ss).

⁶ De acuerdo con Fernando Serrano (2014), el MC OCDE de 1992 fue el primero en incluir una recomendación general para incluir medidas antiabuso en los convenios de doble imposición; sin embargo, el autor advierte que en las disposiciones del MC OCDE relativas al abuso de convenio o la cláusula genérica antiabuso, comentarios al artículo 1, persiste la posibilidad

de que la diferente concepción de abuso o fraude ocasione problemas en su aplicación; en tanto, aconseja incluir en los convenios, cláusulas de beneficiario efectivo (p. 50).

⁷ El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos es utilizado por la mayoría de los países; no obstante, existe el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, elaborado en 1980 y revisado en 2001, el cual otorga mayor importancia al criterio de la fuente favoreciendo a países en vías de desarrollo en comparación con el gravamen basado en la residencia; Estados Unidos tiene su propio Modelo de Convenio (Ramón Falcón y Elvira Pulido, 2010, p. 22, y Francisco García, 2009, pp. 103 y ss.).

⁸ En reflexión de Miguel Collado (2007, p. 154); Marco García (2014, pp. 139 y ss); Salvador Ramírez (2014, pp. 17 y ss.) y Jesús Sol (2006, pp. 80 y ss.).

⁸ En los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organismos Internacionales o entre Organizaciones internacionales se describen las reglas generales de interpretación y los medios de interpretación complementarios de los tratados internacionales.

¹⁰ Otros informes hacen referencia a cuestiones sobre precios de transferencia en contextos específicos; precios de transferencia y empresas multinacionales, tres cuestiones fiscales de 1984, y el informe de subcapitalización de 1987.

¹¹ Existe un híbrido, instrumento financiero o entidad de efecto híbrido, en la manera en que un pago transfronterizo realizado a través de esos mecanismos genere desajuste al no considerar la tributación del ingreso en manos de la contraparte.

¹² Se considera pertinente garantizar la no obtención de beneficios del convenio a entidades con doble residencia; por ello, la acción 6 del Plan de Acción OCDE/G20 mediante la modificación del artículo 4.3 del MC OCDE da respuesta a la preocupación suscitada de prácticas elusivas relacionadas a sociedades con doble residencia (Mar Barreno *et al.*, 2015, p. 17; OCDE, 2015g, pp. 10 y ss; OCDE, 2015e, p. 15 y OCDE, 2015f, p. 7).

¹³ *ratio* fija y *ratio* global son normas centradas en limitar la deducción de intereses y pagos financieros; *ratio* fija determina el porcentaje de las deducciones de una empresa del grupo multinacional, en cambio, mediante la *ratio* global se establece el porcentaje de deducciones del grupo multinacional.

¹⁴ Matthew Herrington (2015) indica el aumento del 30% en el gasto cualificado considerado en el numerador de la fórmula, es decir, 30 por ciento más del total gastado por la empresa matriz originado por otras empresas del grupo. En este sentido, Mar Barreno *et al.* (2015) señalan que *nexus* es un enfoque basado en la relación existente entre ingresos y gastos directamente vinculados con el desarrollo del intangible o patente (pp. 19 y ss.); asimismo, *nexus* analiza la proporcionalidad entre ingresos derivados de la creación del intangible o patente y los gastos incurridos. Es importante mencionar que el aumento del 30 por ciento 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: i. incremento de costos cualificados, y ii. la limitación y desmantelamiento gradual de los regímenes de propiedad intelectual, junio de 2016 y junio de 2021, respectivamente; así lo explica José Calderón (2015, pp. 16 y 17).

¹⁵ Las reservas previstas que admite el Convenio Multilateral se expresan en el artículo 28 de la Convención Multilateral (OCDE, 2016, p. 37).

¹⁶ De ahí que María Sánchez (2016) apueste por la precisa contextualización del Plan de Acción OCDE/G20 en el escenario del intercambio automático y obligatorio de información fiscal, y la instauración de sistemas estandarizados y coordinados respecto a la captura de información fiscal, a fin de que los datos sean intercambiados y procesados de forma rápida por los países, y se utilicen únicamente para alcanzar los objetivos para los que fue creado; en coincidencia con la autora, es pertinente el intercambio de información para la correcta aplicación de algunas de las acciones *Beps*, en aras de evitar supuestos de doble imposición y no imposición de la renta transnacional (pp. 144 y ss.).

¹⁷ La inclusión de los países en la iniciativa citada refleja su voluntad política para combatir la evasión fiscal internacional, instaurar sistemas coordinados de intercambio automático de información fiscal, constituir una cultura de cooperación administrativa mediante la coordinación y cooperación entre Administraciones tributarias, afirma María Sánchez (2016, p. 146); (OCDE, 2014b, pp. 2 y ss; OCDE, 2015c, pp. 2 y ss).