

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20

Doris Mendoza López

*Doctoranda del programa en Administración, Hacienda, y Justicia
en el Estado social de la Universidad de Salamanca, España.*

Fabián Valdez Aguirre

*Maestrando del programa en Administración Estratégica
de la Universidad Autónoma de Sinaloa, México.*

Fecha de recepción: 16-04-2018

Fecha de aceptación: 20-06-2018

RESUMEN:

Habida cuenta de la época de constantes cambios en la forma de realizar negocios y operar en diversos países del orbe, ha sido oportuno el establecimiento de normas tributarias acordes a las actuales actividades de las cadenas de valor globales de grupos empresariales, principales generadores de la riqueza transnacional. En ese sentido, las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 representan una nueva era en la tributación internacional; asimismo, la regulación fiscal de nuevos modelos de negocios globales y el límite a las estrategias fiscales artificiosas, ambos desarrollados por empresas multinacionales en el marco del proceso de apertura económica mundial.

Palabras clave: Plan de Acción OCDE/G20, Asimetrías fiscales, Modelo de Convenio Tributario, Precios de Transferencia.

ABSTRACT:

Considering the time of constant changes in the way of doing business and operating in various countries of the world, it has been opportune to establish tax rules in line with the current activities of global value chains of business groups, main generators of transnational wealth. Meanwhile, the measures of the OECD/G20 action plan represent a new era of international taxation; fiscal regulation of new global business models and the limit to artificial fiscal strategies, both developed by multinational companies within the framework of the global economic opening process.

Key words: Action Plan OECD/G20, fiscal asymmetries, Model Tax Convention, Transfer pricing.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

SUMARIO: *I. Introducción. II. La lucha contra la Evasión Fiscal Internacional. III. El Plan de Acción OCDE/G20. IV. Las medidas del proyecto BEPS. IV.1. Estándares mínimos. IV.2. Metodologías comunes. IV.3. Recomendaciones respecto a mejores prácticas. IV.4. Convención Multilateral. V. Reflexiones finales.*

I. INTRODUCCIÓN

Las empresas multinacionales, a fin de aumentar sus utilidades y permanecer en el reciente escenario económico mundial tan competido, han establecido distintas estrategias fiscales, algunas legales y otras artificiosas, para optimizar el pago de sus impuestos; a saber, suprimir parcial o totalmente la carga impositiva que les corresponde soportar en las jurisdicciones donde operan.

Los actuales modelos de negocios y sus cadenas de valor globales, resultado del proceso continuo de integración de economías, han reflejado los puntos en los que falla la regulación tributaria de operaciones comerciales y financieras transnacionales; puesto que, la implementación de estructuras fiscales artificiosas a escala global es caldo de cultivo de la desfasada normativa fiscal, de legislaciones nacionales y de estándares de fiscalidad internacional, la cual ha permitido la erosión de bases imponibles en jurisdicciones con alta carga impositiva a la renta societaria, y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición a la riqueza empresarial o a determinadas actividades económicas de fácil movilidad. De ahí el nacimiento del álgido fenómeno de tributación global, la evasión del pago de impuestos por parte de empresas multinacionales, y del incipiente reproche de la comunidad mundial a los gobiernos nacionales y a las organizaciones internacionales, por mor de las numerosas pérdidas monetarias a la recaudación del impuesto a la renta societaria; de \$100 a \$250 mil millones de dólares estadounidenses (en adelante MMD) anuales en economías desarrolladas y aproximadamente \$120 MMD en economías emergentes. Sin duda, la evasión fiscal internacional amenaza el desarrollo y el crecimiento de un país, y trae consigo la implementación de políticas de austeridad ante la falta de recursos financieros para solventar el gasto público; como consecuencia, la baja calidad e insuficiencia de servicios de educación y de asistencia sanitaria, principalmente.

En el mismo sentido, la evasión fiscal afecta la competitividad de las empresas nacionales y la cultura impositiva de la ciudadanía, distorsiona la justicia, la equidad y la distribución de todo ordenamiento tributario; así se refleja en 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 extranjeras. A ello, puede sumarse la creación de contribuciones que debe soportar la sociedad en general y no la comunidad de grandes empresarios.

Habida cuenta de las presiones sociales y recaudatorias en la comunidad mundial, el foro de discusión sobre las estrategias artificiosas para erosionar bases imponibles y trasladar beneficios de una jurisdicción a otra, se llevó a cabo por iniciativa de los líderes del grupo de los veinte (en adelante G20) durante sesión

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

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 la evasión fiscal a escala global¹; a través de ese mensaje se instó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) iniciar el diseño de medidas para reforzar la normativa tributaria de las operaciones internacionales². De manera inmediata, la OCDE por medio del Comité de Asuntos Fiscales elaboró el informe intitulado "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", publicado el 12 de febrero de 2013, en el que se identificaron las conductas evasivas de los grupos multinacionales; de forma subsecuente, se dio origen al "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" (*BEPS* por sus siglas en inglés), aprobado el 19 de julio de 2013.

El Plan de Acción *BEPS*, fue diseñado bajo los objetivos de ser un proceso incluyente y de alinear la imposición con la cadena de valor global; se integra por 15 acciones, las cuales en sus informes finales formulan recomendaciones a los ordenamientos internos para diseñar las normas domésticas o para acordar los convenios tributarios; presentan nuevas disposiciones y modificaciones a la normativa de los estándares de fiscalidad internacional; e informan sobre los problemas persistentes en materia de tributación global y las posibles soluciones, especialmente aquellos derivados de las transacciones realizadas en el contexto de la economía digital.

En tanto en cuanto, es justo mencionar que para los gobiernos nacionales, las organizaciones internacionales y la sociedad mundial, el Plan de Acción OCDE/G20 y sus directrices encaminadas al fortalecimiento y la actualización de la regulación fiscal de las recientes operaciones globales representa el fin de las estrategias artificiosas de evasión impositiva, y la justa tributación de las empresas multinacionales en la jurisdicción (es) donde crean valor, sea este tangible o intangible, y según corresponda a sus actividades y a la riqueza generada; para otros, el proyecto *BEPS* significa la refundación del Derecho Internacional tributario y la inauguración de una era en la imposición global, desde sus inicios en la década de 1920, aun cuando las medidas creadas por organizaciones supranacionales se consideran normas de carácter no vinculante³. Sin embargo, lograr los objetivos del proyecto *BEPS* de erradicar las conductas evasivas y aumentar el cumplimiento tributario internacional, dependerá en gran medida de la implementación y la aplicación armonizada y coordinada de sus acciones.

Los siguientes epígrafes presentan las medidas internacionales propuestas por la OCDE a través del Plan de Acción, para dar fin con el fenómeno de la evasión fiscal de empresas multinacionales; y las que constituyen el nuevo paradigma de fiscalidad internacional.

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.

2 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, París, 2013, págs.15 y ss.

3 AVI YONAH, R.; HALABI, Oz., "A model treaty for the age of BEPS", *Law & Economics working papers*, University of Michigan, Michigan, núm. 103, 2014, pág. 2.

II. LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

El propósito del apartado es presentar de manera breve los trabajos que se han realizado a escala internacional, antes del Plan de Acción OCDE/G20, para eliminar la evasión fiscal de los grupos empresariales de operación internacional.

La evasión del impuesto a la renta societaria es un fenómeno antiguo que ha inquietado a todas las regiones del mundo, llegando a ser un grave problema a nivel mundial. La mayor parte de la normativa de fiscalidad internacional tiene su origen en los principios elaborados por la Liga de Naciones en el año de 1920⁴; a partir de esa fecha se han diseñado medidas antielusión llamadas a evitar las estrategias agresivas de planeación fiscal de empresas multinacionales, algunas para incorporarse en ordenamientos nacionales y otras en convenios para evitar la doble imposición con el fin de prevenir su uso abusivo en cualquiera de sus modalidades. No obstante, las medidas antielusión han sido insuficientes frente a los comportamientos evasivos de las empresas multinacionales que aprovechan los vacíos legales en legislaciones nacionales y en convenios tributarios, por lo que en el año de 1977 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE analizó el uso indebido de los acuerdos fiscales, y como resultado el Modelo de Convenio Tributario OCDE (en adelante MC OCDE) modificó los apartados 11 a 26 de los comentarios del artículo 1; en 2003, el MC OCDE incorporó a los comentarios del artículo 1 disposiciones relativas a prevenir el uso indebido de convenios fiscales bilaterales.

En el ámbito de competencia fiscal perjudicial, la OCDE publicó el estudio *Harmful tax competition 1998*, en el cual destaca la presencia de paraísos fiscales o jurisdicciones de baja o nula fiscalidad a la renta societaria, entre los países que compiten de manera desleal por captar mayores flujos de capitales. Desde entonces la OCDE por medio de dicho documento promueve la cooperación entre las Administraciones Tributarias nacionales, a través de instrumentos de intercambio de información impositiva, con el fin de impedir políticas fiscales desleales entre los países que convergen en el escenario económico mundial. En suma, la lucha contra los territorios de baja o nula tributación a la renta inició con el estudio mencionado al principio del párrafo.

La OCDE, junto con su Comité de Estudios Fiscales, ha venido analizando el problema de la evasión fiscal y de las estrategias artificiosas en el transcurso de los años; de manera dispersa ha emitido recomendaciones respecto a distintos ámbitos de la fiscalidad de la riqueza transnacional a través de distintos informes. Entre los informes se mencionan: i. *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses 2010*, relativo a riesgos fiscales relacionados con pérdidas bancarias; ii. *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning 2011*, respecto a pérdidas corporativas; iii. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure 2011*, hace referencia a la evaluación del incumplimiento tributario; y, iv. *Hybrid*

⁴ *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, op. cit., pág. 7.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

Mismatch Arrangements: Policy and Compliance Issues 2012, relacionado con la implementación de mecanismos híbridos.

En el mismo sentido, la lucha contra la evasión ha traído consigo la celebración de Foros Globales en materia fiscal donde los países participantes manifiestan sus preocupaciones en dicha área y aportan sus posibles soluciones; destacan el Foro sobre Administración Tributaria y el Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines fiscales.

De manera particular, en Europa inició la lucha contra las prácticas agresivas de planificación fiscal de las empresas multinacionales; en marzo de 2012 el Consejo Europeo solicitó a la Comisión y al propio Consejo diseñar acciones para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en todos los Estados miembros. En respuesta a la solicitud, en junio de 2012 la Comisión presentó las acciones para enfrentar los desafíos que trae a colación la planificación fiscal agresiva y los delitos de fiscalidad, tanto en la imposición directa como en la tributación indirecta; y conjuntamente, para optimizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, fortalecer la cooperación administrativa, el intercambio de información, y el progreso de la política de buena gobernanza⁵.

Finalmente, la propuesta de Directiva del consejo europeo data del 28 de enero de 2016; la Directiva es un paquete de normas para la lucha contra la evasión fiscal en la UE, máxime de las principales prácticas tributarias artificiosas. El paquete de distintas acciones con carácter vinculante, de obligatoria aplicación para los países de la Unión Europea (en adelante UE), prohíbe seis de las prácticas tributarias asociadas a la planeación fiscal agresiva y fortalece la cooperación administrativa en materia impositiva. En resumen, las acciones para la UE determinan que: i. las Administraciones Tributarias de los gobiernos europeos graven los beneficios que las Empresas Multinacionales desvíen artificialmente a territorios de baja imposición; ii. en cuanto a la exención de ciertos ingresos o renta extranjera, los países de la UE nieguen la exención fiscal de las rentas que no hayan sido gravadas o se les haya aplicado un tipo impositivo muy bajo, inferior al 40 por ciento del tipo nominal de gravamen del Estado miembro de la empresa perceptora de la renta extranjera, esto quiere decir que se sustituye el método de exención por el de imputación; iii. el impuesto de salida se relaciona con la transferencia de activos y el cambio de residencia fiscal de una entidad, a saber: se aplique un impuesto de salida cuando los activos se trasladen de residencia o desde un establecimiento permanente al extranjero, y cuando una entidad cambie de residencia fiscal a otro Estado miembro de la UE o un país fuera de la comunidad, siempre que el Estado de salida pierda el derecho de grabar los activos trasladados; iv. la limitación de intereses deducibles, máxime los derivados de la creación artificial de deuda intragrupo, se fije la ratio fondos propios/activos sobre el beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones, un porcentaje del beneficio operativo (30 por ciento EBITDA); v. en relación con el aprovechamiento del distinto trato fiscal al mismo tipo de ingresos en el mercado interior, instrumentos o

⁵ "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", Comisión Europea, Bruselas, 2012, págs. 2 y ss.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

entidades de efecto híbrido, la acción obliga que a efectos fiscales prevalezca la figura legal del Estado en el que se origina el pago; vi. respecto a la cooperación administrativa en materia impositiva, es obligación de las Empresas Multinacionales presentar información para efectos fiscales a la Administración Tributaria donde se establezca la empresa matriz, y/o de la filial europea cuando la empresa matriz se ubique fuera de la UE; vii. la cláusula general antiabuso se establezca en todos los países miembros de la UE, y logre que las operaciones efectuadas en el espacio europeo se fundamenten en motivos económicos válidos. Respecto a las reglas de deducibilidad de intereses, CALDERÓN CARRERO⁶ manifiesta que su rigidez puede afectar negativamente la inversión y el crecimiento económico; ello no solo en un Estado miembro sino en toda la UE, pues recuérdese que en el escenario económico el instrumento tributario juega un papel esencial en la atracción de capital⁷.

En ese tenor, AWASTHI manifestó que un problema presentado en el contexto global, requiere solución global y criticó que a pesar de los esfuerzos internacionales para hacer tributar de manera justa a las empresas multinacionales, ningún instrumento, directriz o recomendación ha podido frenar su incumplimiento tributario⁸.

Por lo que de manera acertada en julio de 2013 por iniciativa del G20, la OCDE diseñó y presentó el denominado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*; en octubre de 2015 se emitieron las medidas para eliminar la erosión de bases gravables y el traslado de beneficios, y para regir el nuevo orden de la fiscalidad internacional.

III. EL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20

El Plan de Acción OCDE/G20 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios ha sido bautizado como el gran proyecto de fiscalidad internacional, y el más ambicioso en materia tributaria dirigido por la OCDE en la última década⁹.

6 CALDERÓN CARRERO, J. M., "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*, núm. 6, 2016, págs. 125 a 128.

7 Para SANZ GADEA la Directiva de la UE, citada en el documento no contempla todas las prácticas *Beps*, como el establecimiento permanente, la revelación de estrategias fiscales, los intangibles, los precios de transferencia; pero a diferencia del Plan de Acción OCDE, contempla la imposición de salida y la cláusula de inversión; 10, Módulo IV. Medidas antielusión internacional, págs. 1 a 10. El plan de Acción de la UE y su Directiva contra las prácticas de elusión fiscal COM (2016) final 2016/0011, también puede verse en COMISIÓN EUROPEA, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", *Comunicación de la comisión al parlamento europeo y consejo*, COM 2012 722; y en línea en <http://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>

8 AWASTHI, R., "Five ideas to help close international tax loopholes", Banco Mundial, diciembre de 2014, recuperado el 20 de enero de 2015 en <http://blogs.worldbank.org/governance/plugging-international-tax-loopholes-and-boosting-domestic-resources-call-action-world-bank>.

9 MARTÍN, A.; CALDERÓN, J., 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

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

El desarrollo del proyecto *BEPS* inició con el informe publicado en febrero de 2013, el cual presentó los riesgos y consecuencias de la evasión tributaria, e identificó las estrategias fiscales utilizadas por empresas multinacionales, relacionadas e independientes, para erosionar la base de sus impuestos y/o trasladar sus beneficios; en virtud de ello, en junio de 2013 se establecieron las 15 acciones necesarias para minimizar o suprimir los efectos negativos a la recaudación fiscal, y se determinaron las fechas para la culminación y entrega de los informes de cada una de las siguientes acciones: acción 1, abordar los retos de la economía digital para la imposición; acción 2, neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; acción 3, refuerzo de la normativa sobre CFC (compañías foráneas controladas); acción 4, limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en intereses y otros pagos financieros; acción 5, combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; acción 6, prevención del abuso de CDIs; acción 7, impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP; acciones 8, 9 y 10, dirigidas a evitar un uso indebido por las multinacionales del estándar *arm's-length*; acción 11, establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella; acción 12, exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; acción 13, reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; acción 14, hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; acción 15, desarrollar un instrumento multilateral.

En menos de tres años se elaboró la mayor parte de las medidas, y aunque la presentación de resultados se consideró en dos momentos, en septiembre de 2014 y en septiembre de 2015, en el mes de octubre del año 2015 concluyeron los informes finales de los estudios realizados en el marco de las quince acciones del proyecto *BEPS*.

De manera integral, el Plan de Acción OCDE/G20 refleja en su contenido los objetivos de combatir la ingeniería fiscal perjudicial y la competencia fiscal perniciosa que existe entre las naciones; sus medidas han sido diseñadas tanto para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, como para impedir la doble no tributación o la reducción ilegal de dichos impuestos. Además, expone medidas para corregir las debilidades de la normativa tributaria de operaciones internacionales y prever futuros desafíos en materia fiscal¹⁰.

A fin de lograr sus objetivos, el Plan de Acción OCDE/G20 centra sus medidas en: i. crear coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional; ii. reinstaurar los efectos y beneficios de los estándares de tributación global; iii. garantizar la transparencia internacional; e implementar de manera rápida las medidas definidas.

final del principio?, *Quincena Fiscal Aranzadi*, España, núm.1, 2014, pág. 87; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan, *International transfer pricing*, Países Bajos, núm. 3, 2014, pág. 369.

¹⁰ CARBAJO VASCO, D.; PORPORATTO, P., "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 18, primer semestre de 2014, pág. 4.

La coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional implicó el diseño de normas que modifican las disposiciones del MC OCDE, y que orientan el diseño de normas nacionales, con el objetivo de suprimir los efectos de doble exención, doble o múltiples deducciones, y el diferimiento de la carga impositiva, generados por la implementación de mecanismos híbridos (acción 2); además, se guía a las legislaciones en la elaboración de la normativa de transparencia internacional *Controlled foreign corporation*, la cual busca disminuir el traslado de beneficios entre empresas multinacionales (acción 3); igualmente, se limitan las deducciones en concepto de pagos financieros, máxime aquellos correspondientes al financiamiento intragrupo (acción 4); por último, según corresponda, se eliminan o modifican los regímenes con tratos fiscales preferentes respecto a determinadas actividades económicas o rentas (acción 5).

La reinstauración de los efectos de los estándares de fiscalidad internacional, MC OCDE y Directrices precios de transferencia, conllevó la actualización de sus disposiciones, inclusión o modificación de las existentes; en el caso del Modelo de Convenio el propósito es impedir la concesión de beneficios fiscales otorgados por éste a residentes de alguno de los países contratantes, y el desarrollo de prácticas artificiosas mediante el estatuto de establecimiento permanente (acciones 6 y 7); en cuanto a las Directrices precios de transferencia, la finalidad es hacer cumplir el principio de plena competencia en las cadenas de valor sumamente integradas, tanto en la distribución de beneficios como en la asignación de riesgos, a más de, en la transmisión de activos intangibles, y aquellos de difícil valoración (acciones 8, 9 y 10).

La promoción de la transparencia a nivel internacional, en relación con empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, y entre éstas últimas, supuso el desarrollo de metodologías para analizar la magnitud o el impacto monetario de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, antes y después de la implementación de las medidas del Plan de Acción (acción 11); se orienta el diseño de normas de revelación de esquemas de planificación fiscal de empresas multinacionales (acción 12); conjuntamente, se establece el modelo de documentación de precios de transferencia, en el cual se informará a las autoridades fiscales pertinentes sobre la asignación mundial de sus ingresos y los impuestos pagados en los países donde operan (acción 13); en el mismo sentido, se recomiendan disposiciones para resolver conflictos suscitados en el marco de LOS convenios fiscales (acción 14).

Particularmente, las novedades del proyecto *BEPS* son las medidas que exigen a las empresas multinacionales informar a las autoridades fiscales las cifras monetarias generadas de sus negocios por cada país; a saber, montos de facturación, beneficios, impuestos y activos ubicados en cada jurisdicción; los datos permitirán a las Administraciones Tributarias realizar un mejor análisis de los precios de transferencia¹¹.

¹¹ "Mitos y realidades sobre BEPS" recuperado el 6 de noviembre de 2015 en <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps>.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

En tanto, para la implementación rápida de las medidas *BEPS* se analizó la viabilidad de un instrumento multilateral con el cual sean adoptadas por las jurisdicciones interesadas (acción 15); de ahí la concepción del Convenio Multilateral, un acuerdo de alcance global con el que serán modificados casi 3000 Tratados fiscales bilaterales.

Un tema que aún continúa pendiente es el ámbito de la economía digital, su estudio se realiza dentro de la acción 1; a la fecha, en esta materia se han identificado las dificultades de la regulación fiscal para sujetar a imposición eventos económicos acaecidos a través de la nube de internet.

Las quince acciones en conjunto procuran frenar el fraude a la ley fiscal, prevenir conductas perjudiciales que vulneran el orden tributario de las naciones, promover el cumplimiento tributario, y establecer el sistema y el lenguaje fiscal universal; por esa razón, el proyecto *BEPS* es de gran interés para los países en desarrollo, quienes dependen fuertemente de los ingresos tributarios, máxime del impuesto a la renta societaria.

No es baladí mencionar que en la elaboración de las acciones y de informes finales, en todas las actividades y estrategias integradas en el proyecto *BEPS*, participaron todos los sujetos del escenario mundial interesados en eliminar las prácticas fraudulentas al impuesto a la renta societaria; se integraron países desarrollados y países emergentes, miembros y no miembros de la OCDE, diversas organizaciones internacionales, la propia OCDE, y especialistas en la materia, académicos y empresarios; ello, en cumplimiento del principio de inclusión, uno de los pilares del Plan de Acción OCDE/G20, y cuya conveniencia es garantizar su universalidad y terminar con la crítica al llamado imperialismo fiscal de la OCDE¹²; a más de que a través del consenso de todas o la mayoría de las jurisdicciones del mundo, las normas recogerían intereses universales y no solo de una región o grupo de países en particular. En definitiva, el principio de inclusión reunió a la comunidad internacional en la lucha sobre un desafío común: cerrar las oportunidades de evasión fiscal a empresas multinacionales.

Finalmente, el mayor reto del Plan de Acción OCDE/G20 es su adopción en las legislaciones nacionales, es decir, la forma y la fecha en que se implementen sus directrices, ya que los resultados se presentan de acuerdo a estándares mínimos, metodologías comunes y recomendaciones respecto a mejores prácticas, éstas últimas son flexibles a fin de adaptarse a las necesidades de cada Administración Tributaria¹³. Los resultados se exponen en las líneas inmediatas.

12 BUTLER, M.; BRITTINGHAM, M., "OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?", *International transfer pricing journal*, Países Bajos, núm. 4, 2013, pág. 242.

13 *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, 2013, pág. 9; SERRANO, F., "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*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 391, 2015, pág. 83; CARBAJO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps", *Boletín Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 21, 2015, pág. 33.

IV. LAS MEDIDAS DEL PROYECTO BEPS EN LA NUEVA ERA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

En virtud de la desfasada normativa fiscal, nacional e internacional, de cara a los modelos de negocios de las cadenas de valor globales de empresas multinacionales, la OCDE en conjunto con la comunidad internacional elaboró las medidas que integran el Plan de Acción OCDE/G20; normas concorde a las exigencias del escenario económico global. Las disposiciones para la concepción del nuevo orden tributario internacional se presentan acorde a la manera en que deben ser adoptadas en los sistemas nacionales y aplicadas por las Administraciones Tributarias; estándares mínimos, metodologías comunes, y recomendaciones respecto a mejores prácticas. Por último, se exponen los avances de la Convención Multilateral, resultado de la acción 15.

IV.1. ESTÁNDARES MÍNIMOS

La categoría de estándares mínimos indica a las jurisdicciones, máxime a los países miembros de la OCDE, las medidas que deberán incluir en su ordenamiento nacional y en sus convenios fiscales bilaterales, con el propósito de lograr consistencia en la adopción de las normas y en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Además, la adopción de estándares mínimos tal como señala el Plan de Acción *BEPS*, evitará efectos subyacentes por la inaplicación de éstas medidas por parte de otros países; verbigracia, falta de atracción de capital extranjero e inversiones, lo que afectaría la estabilidad económica de determinada nación.

IV.1.1. Combatir prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, acción 5

Las medidas propuestas en esta acción persiguen modificar las características perjudiciales de regímenes preferenciales o en su caso la eliminación de los últimos. El análisis de regímenes preferenciales fue confiado al Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (en adelante Foro), mediante el cual los países OCDE y G20 manifestaron el deseo de reducir la influencia de los regímenes preferenciales en la ubicación de actividades económicas móviles y de distintos servicios. Como resultado, los países participantes del Foro acordaron: i. los factores que determinan si un régimen preferencial es perjudicial; ii. el criterio de actividad sustancial para evaluar regímenes preferenciales; iii. el sistema de intercambio de información intergubernamental, en mejora de la transparencia, respecto a ciertas categorías de *tax rulings* susceptibles de presentar estrategias artificiosas¹⁴.

¹⁴ Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes, OECD Publishing, París, 2015, pág. 21; Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París, 2015, pág. 16; Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

En tanto, los factores que definen el efecto dañino de un régimen preferencial se dividen en dos grupos, principales y secundarios; los primeros señalan que un régimen preferencial es perjudicial cuando el trato: i. impone baja o nula tasa impositiva a la renta de actividades móviles y de servicios financieros; ii. afecta la economía nacional; iii. carece de transparencia, esto es, no hay suficiente supervisión reguladora o divulgación de información financiera; y iv. no es sometido al proceso de intercambio de información. Los factores secundarios coadyuvan en la explicación de los factores principales, y a través de ellos se identifica en un régimen perjudicial: i. definición artificial de la base imponible; ii. no aplicación de directrices internacionales de precios de transferencia; iii. exención de beneficios de fuente extranjera en el país de residencia; iv. negociación de tasas impositivas; v. disposiciones secretas; vi. amplia red de convenios fiscales bilaterales; vii. bajas tasas fiscales efectivas; viii. promoción de operaciones y acuerdos basados en impuestos sin involucrar funciones importantes de la cadena de valor de la empresa. Empero, un régimen preferencial no se considera pernicioso si no trae a colación efectos económicos negativos, para saberlo es necesario analizar tres situaciones: i. la actividad se cambia a un país en el cual se considera dentro de un régimen fiscal preferente; ii. el nivel de actividad corresponde a los montos de inversión e ingresos; iii. el tratamiento fiscal es la principal motivación para ubicar la actividad; si el análisis de los casos resulta afirmativo, entonces se califica como un régimen preferente perjudicial¹⁵.

El requisito de actividad sustancial de los regímenes preferenciales se evalúa por medio del mecanismo *nexus*, estándar mínimo establecido por la acción 5. Verbigracia, en regímenes preferenciales de investigación y desarrollo mediante el enfoque *nexus* la Administración Tributaria utiliza los gastos que realiza la empresa como indicadores de la creación de activos de propiedad intelectual (en adelante PI), con lo cual se determina el beneficio fiscal correspondiente a los ingresos generados únicamente mediante activos de PI; siempre que los gastos estén directamente relacionados con las actividades en investigación y desarrollo efectuadas por la empresa a fin de poseer bienes de PI.

El mecanismo *nexus* 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 respectiva. 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; en cambio, si la empresa tiene varias líneas de negocio, se tendrán que realizar cálculos equivalentes entre los costes generadores de PI y los rendimientos provenientes de PI. En el último caso, por medio del enfoque *nexus* se define la renta a la cual se le atribuye el beneficio

2015, *resumen informativo*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 7; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", op. cit., pág. 373.

15 *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, París, 2015, págs. 5 y ss.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

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 PI, de ahí resulta el monto de renta que recibirá el beneficio fiscal¹⁶.

El sistema de intercambio de información obligatorio, en relación con regímenes preferenciales o procedimientos administrativos emitidos por algunos Estados, pretende mejorar la transparencia a nivel internacional, ya que la falta de comunicación podría originar distinto trato fiscal y situaciones de doble no imposición; por tanto, se acordó que el marco de referencia para la intercomunicación tributaria incluye regímenes preferenciales y casos especiales de acuerdos fiscales, entre Administración Tributaria y contribuyentes.

IV.1.2. Impedir la utilización abusiva de los convenio fiscales, acción 6

A fin de evitar el mal uso de los convenios fiscales suscritos bajo el MC OCDE, la acción 6 establece: i. nuevas normas antiabuso, generales y específicas; ii. reformulación del título y del preámbulo; iii. recomendaciones relativas a política fiscal que los países deberán considerar antes de suscribir un convenio bilateral.

Los resultados se interpretan mediante la inclusión y modificación de disposiciones en el MC OCDE, para lo cual se establece un estándar mínimo; esto es, un proceso de tres fases integrado por una declaración expresa y nuevas normas antiabuso; la manifestación de los Estados contratantes de que la intención de signar el convenio es eliminar la doble imposición y no crear oportunidades de elusión o evasión fiscal, ni de *estrategias treaty shopping*; y el compromiso de poner en práctica en los convenios fiscales alguna de las siguientes medidas antiabuso: i. combinación de reglas, cláusula de limitación de beneficios y norma de propósitos principales; ii. únicamente la norma de propósitos principales; iii. cláusula de limitación de beneficios, complementada con un mecanismo que haga frente a las estrategias de financiación no abordadas en los convenios fiscales bilaterales¹⁷.

¹⁶ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 22; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 16; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*, op. cit., pág. 23; HERRINGTON, M., "The OECD BEPS Project: A status Update", *International transfer pricing*, Países Bajos, núm. 4, 2015, pág. 221; el último artículo autor propone el aumento del 30 por ciento 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.

¹⁷ 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; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 23; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 17; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015*,

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

La tercera fase del estándar mínimo 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. 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 del otro Estado 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 tasas de retención elevadas en el Estado de la fuente¹⁸.

Amén de lo citado, los Estados valorarán si sus futuros socios en materia fiscal están de acuerdo con las disposiciones relativas al intercambio automático de información 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, esto es un factor clave a la hora de decidir la celebración de un tratado en materia impositiva¹⁹.

IV.1.3. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, acción 13

La acción 13 establece un modelo común respecto a la documentación de precios de transferencia, con el propósito de incrementar la calidad de los datos destinados a las Administraciones Tributarias pertinentes y de reducir los costes de cumplimiento a las sociedades empresariales; el enfoque estandarizado consta de tres niveles de documentación²⁰.

En el primer nivel, las directrices imponen a las empresas multinacionales la entrega de información de alto nivel acerca de su estructura, operaciones empresariales globales, actividades de investigación y desarrollo, actividades financieras

resumen informativo, op. cit., pág. 6; *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 100.

¹⁸ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 17; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 6; *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, op. cit., pág. 101.

¹⁹ *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, op. cit., pág. 102.

²⁰ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 45; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 19; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*, op. cit., pág. 6; un nuevo capítulo, quinto, de las Directrices precios de transferencia recomienda la exigencia de una documentación estructurada en tres niveles.

intragrupos, estados financieros consolidados y políticas en materia de precios de transferencia en un archivo maestro, *master file*, el cual debe estar disponible para las Administraciones Tributarias de los países involucrados. El segundo nivel implica presentar un archivo específico para cada jurisdicción, *local file*, integrado de información detallada de las empresas del grupo referente a las transacciones que realiza en cada país, a las operaciones con sus empresas relacionadas y sus datos financieros, conjuntamente, exponer el análisis de la determinación de precios de transferencia, de la selección y aplicación del método de distribución de rendimientos respecto a esas operaciones²¹.

El informe país por país ocupa el tercer nivel y corresponde al estándar mínimo de documentación; de acuerdo con éste, las empresas multinacionales tienen la obligación de declarar anualmente el informe país por país, en cada jurisdicción donde operan. La información debe contener los indicadores de su actividad económica, monto de ingresos, lugar de localización de rendimientos, beneficios antes de impuestos, así como cuánto y dónde se devengan las obligaciones tributarias. Otros datos son el número de empleados, capital declarado, beneficios no distribuidos y clases de activos tangibles e intangibles ubicados en cada jurisdicción fiscal. Aunque los informes país por país se presentan en el país de residencia de la sociedad matriz, la información se compartirá de manera automática vía intergubernamental para garantizar la eficiencia y confidencialidad, por medio del convenio de asistencia administrativa mutua en materia impositiva, de convenios fiscales bilaterales o acuerdos de intercambio automático de información tributaria; por lo cual, en el informe la corporación multinacional manifestará las entidades pertenecientes al grupo y especificará sus funciones en cada territorio²².

IV.1.4. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, acción 14

La acción 14 establece un estándar mínimo, rápido y eficaz, para la solución de conflictos derivados de la interpretación o la aplicación de los tratados fiscales bilaterales a través del procedimiento amistoso definido en el artículo 25 del MC OCDE; a saber, disposiciones que garanticen la disminución de supuestos de doble imposición.

El estándar mínimo debe recoger las siguientes características: i. garantizar la buena fe en las obligaciones contraídas en virtud de la firma del convenio fiscal por parte de los Estados contratantes; ii. supresión y resolución de conflictos, objeto del procedimiento amistoso; iii. asegurar el acceso al procedimiento amistoso en casos donde merezca su aplicación²³. En conformidad con el estándar míni-

21 *Idem.*

22 *Idem.*

23 *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., págs. 49 y 50; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 20; *Proyecto OCDE/G20 sobre la*

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

mo los países se comprometen en modificar sus convenios fiscales, en el artículo 25, y realizar cambios en la estructura y funcionamiento de las Administraciones Tributarias; conjuntamente, es obligatorio para los países adherirse como miembro del *Mutual Agreement Procedure*, organismo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de esa forma se comprometen en 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.

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 CDI's; 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, Suiza.

IV.2. METODOLOGÍAS COMUNES

El propósito de las siguientes acciones es crear coherencia internacional en el impuesto a la renta societaria, mediante la eliminación de los efectos híbridos derivados del distinto trato y calificación fiscal de diversos mecanismos financieros; especialmente de los pagos transfronterizos realizados a través de instrumentos financieros o de entidades extranjeras, y de la excesiva deducción de gastos financieros.

Las metodologías propuestas en las acciones del proyecto *BEPS* son estrategias comunes relativas al trato fiscal de mecanismos y de gastos financieros de efecto híbrido en el ámbito de deducción, que deben implementar las jurisdicciones. Aun cuando se espera que las estrategias comunes alcancen grado de estándar mínimo en los próximos años, su flexibilidad permite que cada país las recoja de manera distinta, según su conveniencia, abriendo una ventana de posibilidades de planificación fiscal agresiva a favor de las empresas multinacionales.

IV. 2.1. *Neutralizar efectos de mecanismos híbridos, acción 2*

A través de la acción 2 se diseñó la metodología común a implementarse en legislaciones nacionales para minimizar los efectos híbridos de distintos mecanismos. La estrategia de convergencia entre Administraciones Tributarias propone dos normas: i. principal y ii. secundaria. La norma principal indica a la Administración Tributaria negar al pagador la deducción de un pago derivado de un instrumento financiero, si este no se encuentra incluido en la base imponible o en las

erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo, op. cit., pág. 6.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

rentas sujetas a gravamen en territorio del beneficiario, o resulte deducible para este último. Por su parte, la norma secundaria se aplica de forma automática en supuestos donde no se aplique la norma principal; por ejemplo, si al pagador se le permite deducir el pago que realiza, la norma defensiva exige al beneficiario la inclusión del pago en la renta sujeta a gravamen²⁴.

La metodología común tiene como finalidad que los ordenamientos internos: i. nieguen la exención de dividendos o sus equivalentes respecto a pagos deducibles efectuados mediante instrumentos financieros; ii. eviten la transferencia de instrumentos de efecto híbrido cuyo propósito sea duplicar créditos fiscales; iii. modifiquen el efecto de las normas de transparencia internacional y otros regímenes de inversión, para sujetar a imposición los ingresos provenientes de entidades híbridas; iv. limiten el uso de normas de transparencia internacional en la colocación de mecanismos de efecto híbrido por las empresas del grupo multinacional; v. establezcan requisitos y reportes de información para entidades transparentes²⁵.

IV. 2.2. Limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros, acción 4

La normativa recomendada por la acción 4 debe garantizar la vinculación de la deducibilidad de intereses y otros gastos financieros con la renta gravable de la empresa; no generar doble imposición y facilitar la interacción de diversas normas nacionales en esta materia²⁶.

El estándar común sugiere dos normas: ratio fijo y ratio global. La primera limita las deducciones netas de las empresas de grupos multinacionales en concepto de pagos de intereses y económicamente equivalentes, a un porcentaje determinado de beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés); la acción en cita aconseja una ratio fija entre el 10 y el 30 por ciento. La segunda de las normas, la ratio global, permite a las empresas del grupo multinacional sobrepasar su límite de deducciones; esto es, cuando sus gastos en intereses están por encima de la ratio fijo, las empresas

²⁴ Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes, op. cit., pág. 49; Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, op. cit., pág. 20; Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo, op. cit., pág. 6.

²⁵ *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París, 2015, págs. 100 y ss.

²⁶ Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes, op. cit., pág. 17; Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, op. cit., pág. 16; Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo, op. cit., pág. 7; *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, París, 2015, pág. 17.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

pueden deducir cantidades máximas en intereses conforme a la relación entre sus pagos netos y el EBITDA del grupo a nivel mundial²⁷.

El estándar común propuesto está estrechamente relacionado con la normativa de precios de transferencia; la cantidad en concepto de pagos de intereses intragrupo se ve afectada en la determinación de los precios de transferencia, de esa forma se limita la cuantía de intereses pagaderos a empresas del grupo en las cuales no se desarrolle una actividad principal. Al final, el informe de la acción 4 insta a los países a plantearse la regulación de riesgos no considerados en la metodología presentada²⁸.

IV.3. RECOMENDACIONES RESPECTO A MEJORES PRÁCTICAS

Las recomendaciones sobre mejores prácticas son solo eso; el interés de estas es que los legisladores nacionales desarrollen e implementen normas que promuevan en las empresas multinacionales, comportamientos y estrategias legales en sus operaciones financieras y comerciales.

IV.3.1. Refuerzo de la normativa sobre Control Foreign Company, acción 3

En aras de desincentivar el traslado de beneficios entre filiales extranjeras, la acción tres propone elementos constitutivos y políticas relativas al diseño de normas de transparencia internacional (en adelante normativa); de igual manera, la acción reconoce la competencia de cada país para formular su regulación de transparencia internacional conforme a los objetivos e intereses que dirigen sus políticas, económica y fiscal, amén de sus obligaciones jurídicas internacionales.

Los elementos fundamentales y las recomendaciones comunes de política a tenerse en cuenta en el diseño de la normativa, concorde al orden mencionado, son: i. definición de una *Control Foreign Company* (en adelante *CFC*), exenciones aplicables e implementación de umbrales impositivos, determinación, cómputo y atribución de rentas *CFC*, prevención y eliminación de doble imposición; además,

27 El informe ofrece variables a fin de establecer la ratio fijo aplicable para prevenir la erosión de bases imposables, no obstante, el enfoque reconoce las diferencias entre países, por tanto, propone un límite entre el 10 por ciento y 30 por ciento. La regla afectará a entidades con alto nivel de gastos financieros y elevado ratio gastos/EBITDA, puesto que busca garantizar la relación de la deducibilidad de intereses con la actividad económica. En países donde no introduzcan normas de ratio de grupo, se deberá aplicar la misma norma ratio fijo a empresas extranjeras y nacionales sin discriminación alguna. Las reglas de limitación se implementan a gastos relativos a todas las formas de deuda, pagos económicamente equivalentes a intereses y gastos vinculados a la financiación de una entidad. También se incluyen pagos relacionados con el aumento de finanzas, honorarios y derechos. Véase en *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 17; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 16; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*, op. cit., pág. 7; *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, op. cit., pág. 29.

28 *Ibidem*, pág. 19; *Idem*.

ii. deben ser medidas disuasorias del traslado de beneficios, complementar las directrices de precios de transferencia, reducir la carga administrativa y aumentar el cumplimiento tributario, así como prevenir o eliminar situaciones de doble imposición. Una cuestión imperante a la hora de diseñar la normativa es prevenir o eliminar supuestos de doble imposición; en tanto, se aconseja a la regulación *CFC* no sujetar a su normativa los ingresos sometidos a impuestos corporativos o gravados por normas *CFC* en otra jurisdicción; conjuntamente, se propone el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos pagados en el extranjero, la devolución de la doble retención practicada a dividendos y a ganancias de capital²⁹.

IV.3.2. Impedir prácticas artificiosas en torno al estatuto de establecimiento permanente, acción 7

Los cambios propuestos en el marco de esta acción enfrentan los riesgos de las prácticas fiscales artificiosas efectuadas bajo el estatuto de establecimiento permanente (en adelante EP), artículo 5 del MC OCDE.

En virtud de los comportamientos evasivos efectuados en el marco de la figura del agente dependiente, apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, la nueva disposición establece que el intermediario, distinto de un agente independiente, facultado para celebrar contratos y generar obligaciones a la sociedad extranjera por quien actúa se considera EP; es decir, acorde con la disposición la empresa extranjera tiene presencia fiscalmente imponible puesto que el mediador opera bajo sus órdenes y genera riqueza desde territorio determinado, a menos que el intermediario actúe de manera independiente, o realice actividades auxiliares o preparatorias.

La fragmentación de operaciones entre empresas vinculadas ha generado la inclusión del apartado 4.1 en el artículo 5 MC OCDE, conforme al cual no se sujetan a las excepciones del EP las entidades partes relacionadas cuando actúen en un Estado, mediante uno o varios lugares fijos, y la combinación de las actividades exceda el carácter preparatorio o auxiliar, o cuando éstas constituyan funciones complementarias de un negocio operativo cohesionado³⁰.

También, el estudio de la acción 7 señaló gran preocupación por la excepción otorgada en el apartado 3 del artículo 5 MC OCDE donde: *una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses*; se prevé que la disposición ocasione malas prácticas, consistentes al fraccionamiento de contratos entre empresas vinculadas; estos riesgos se abordan con la norma antiabuso test del propósito principal recomen-

²⁹ *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París, 2015, págs. 13 y ss.

³⁰ BARRENO, M., et. al., El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales, *Crónica tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 158, 2016, pág. 30; *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 36.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

dada por la acción 6, la cláusula se incorpora en el artículo o en los comentarios del precepto en análisis³¹.

IV.3.3. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, acciones 8, 9, 10

Las medidas derivan de la revisión y la actualización de las Directrices en materia de Precios de transferencia, estándar de fiscalidad internacional (en adelante Directrices); los resultados de las acciones se centran en tres aspectos clave: i. operaciones de intangibles, ii. asignación contractual de riesgos económicos, y iii. áreas de riesgos significativos.

El objetivo primordial de las acciones 8, 9 y 10 es garantizar la coherencia entre el resultado de los precios de transferencia y la creación de valor económico de la cadena global; lo cual se consigue definiendo la operación real entre partes relacionadas y asignando el precio de transferencia en conformidad con el método más adecuado para la operación.

Conforme a la acción 9, la distribución de rendimientos y la asignación contractual de riesgos a empresas situadas en jurisdicciones de baja imposición, o a empresas que poseen capital y contribuyen a la financiación de una actividad, dependerán de su capacidad para controlar riesgos financieros relativos a la inversión; con ello, las empresas involucradas en determinada operación recibirán únicamente la ganancia exenta de riesgo y correspondiente a los fondos proporcionados³². Con el interés de aplicar correctamente el principio de plena competencia y de definir con precisión la operación relacionada, la sección D del capítulo uno presenta las pautas para identificar las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas; esto es, el proceso de identificación se concentra en conocer lo que hace cada empresa del grupo multinacional, por lo que exige un análisis de la operación respecto a los atributos económicos, las condiciones y las circunstancias relevantes desde un punto de vista económico, aspectos clave de un estudio de comparabilidad; ante la dificultad o inconsistencia para definir con precisión una transacción vinculada, la operación real se determina a partir de las pruebas

³¹ *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pág. 25; *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, op. cit., pág. 38; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 29; BARRENO, M., et al., *El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales*, op. cit., pág. 30.

³² La diferencia entre beneficios y pérdidas, calculados antes y después de la materialización del riesgo, dependerá de quien asuma el control de riesgos identificados al trazar la transacción vinculada; BARRENO, M., et al., *El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales*, op. cit., pág. 33; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 33; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 17; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*, op. cit., pág. 5.

disponibles de la conducta de las partes, incluidas las funciones que realizan, los activos que utilizan y los riesgos que asumen cada una de las empresa³³.

En el ámbito de la acción 8, las disposiciones del capítulo seis de las Directrices determinan las condiciones de plena competencia en operaciones de transmisión o uso de intangibles, y las entidades que participarán en la distribución del ingreso obtenido de la explotación de bienes intangibles, a nivel grupal. A efectos de las Directrices, un intangible no es un activo físico ni financiero, el término se refiere al bien, objeto de propiedad o control para uso en actividades comerciales, cuya transmisión o implementación en operaciones entre empresas independientes sería remunerado. Algunos ejemplos de intangibles son patentes, conocimientos técnicos y secretos comerciales, marcas y nombres comerciales, licencias y concesiones públicas, licencias y derechos limitados, fondo de comercio y valor de negocio en marcha, sinergias de grupo³⁴.

En virtud de la actualización de las Directrices, los miembros del consorcio multinacional deben ser gratificados conforme el valor de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles, no en razón de la propiedad legal del bien³⁵. Habida cuenta de lograr una gratificación acorde al principio de plena competencia, los principios derivados de la acción 9, capítulo uno, se aplican de igual forma en transacciones ligadas a la transferencia o utilización de intangibles; por lo cual, la implementación del principio de plena competencia en los negocios relativos a intangibles comienza con la definición de operaciones reales, identificación de intangibles, realización de análisis, funcional y de comparabilidad, incluyendo las evidencias de la conducta efectiva de las partes; con ello, se comprueba la existencia, transmisión o uso de activos intangibles³⁶.

De acuerdo a la acción 10, sobre la aplicación del método de distribución en el contexto de cadenas de valor globales, se confirma que éste permite alinear los beneficios o pérdidas con la creación de valor concorde al principio de plena competencia. Empero, las recomendaciones de la selección del método para precios de transferencia hacen hincapié en que la naturaleza de la operación determina la selección del sistema apropiado³⁷.

En el mismo escenario de la acción 10, la preocupación por la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido ha ocupado la revisión del capítulo siete de las Directrices. Las disposiciones del capítulo citado indican que en el análisis de precios de transferencia de servicios intragrupo primero se verifica la prestación efectiva de los mismos, y seguidamente se estima su remuneración a efectos fiscales en correspondencia con el principio plena de competencia³⁸.

33 *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París, 2015, pág. 23.

34 *Ibidem*, pág. 75.

35 *Ibidem*, pág. 12.

36 *Ibidem*, págs. 74 y ss.

37 *Ibidem*, pág. 63.

38 *Ibidem*, pág. 158.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

IV.3.4. Evaluación y seguimiento de BEPS, acción 11

La acción 11 provee los indicadores y la metodología necesarios para demostrar la existencia de conductas evasivas y analizar su magnitud en términos financieros; igualmente, brinda las herramientas para seguir y determinar el impacto del proyecto *BEPS* en las jurisdicciones donde sea adoptado.

Considerando las dificultades para acceder a datos certeros, el informe expone seis señales de comportamientos elusivos; i. las filiales de una empresa multinacional ubicadas en territorios de baja imposición registran márgenes de beneficios mayores a los obtenidos a escala mundial por la empresa multinacional a la cual pertenecen; ii. los tipos impositivos efectivos pagados por empresas multinacionales líderes se sitúan de 4 a 8.5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas comparables, quienes efectúan operaciones exclusivamente nacionales; iii. el nivel de concentración de la inversión extranjera directa, va en aumento; iv. el retiro de beneficios imponible de jurisdicciones donde tienen lugar las funciones que las generan, particularmente activos intangibles; v. las filiales de empresas multinacionales ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan coeficientes elevados de gastos por intereses, abonados tanto a entidades vinculadas como independientes; vi. el análisis de efectos fiscales y económicos de prácticas elusivas respecto a mecanismos y estrategias de traslado de beneficios resulta positivo. Los indicadores presentados emplean distintas fuentes de información, evalúan diversas estrategias fraudulentas y utilizan diferentes parámetros de medición³⁹.

La combinación de las variables ofrece pruebas fehacientes de la existencia e incremento del fenómeno de evasión fiscal en el futuro.

IV.3.5. Exigir a los contribuyentes la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva, acción 12

Por conducto de la acción 12 se analizan las disposiciones que integran un régimen de declaración obligatoria, según la necesidad de cada país de conocer las actividades de la ingeniería fiscal de las empresas que operan en su jurisdicción, y la flexibilidad para equilibrar los costes de cumplimiento de contribuyentes y de Administraciones Tributarias ante la demanda de obtención de datos anticipadamente; un régimen de revelación eficaz identifica: i. quién realiza la declaración, la obligación de declarar corresponde al promotor y al contribuyente, en su caso ambos; ii. qué información declarar, de manera simultánea rasgos genéricos y específicos, estos son: características frecuentes en las estructuras y características de especial preocupación que afectan diversos ámbitos⁴⁰; iii. cuándo declarar, si

³⁹ *Ibidem*, págs. 38 y ss; *Idem*.

⁴⁰ Las operaciones obligadas a revelarse son transacciones susceptibles de ser cuestionadas por la Administración Tributaria, aquellas vinculadas al uso u aplicación de algún tipo de incentivo, o aquellas pertenecientes a sectores favorecidos o con distinto tratamiento fiscal; LÓPEZ, S., *BEPS ¿un plan para la acción?*, *Boletín Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 18, 2014, pág. 13; LOWELL, C.;

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

la obligación recae en el promotor el plazo será al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente, si la obligación es de este último la obligación será al momento de implantar el esquema; iv. qué consecuencias genera el incumplimiento de la regulación, sanciones pecuniarias y no pecuniarias, según disposiciones internas⁴¹.

Las recomendaciones reflejadas en el informe no constituyen un estándar, los países de acuerdo a la libertad conferida de su soberanía deciden si adoptan o no, las normas de revelación de estructuras fiscales empresariales en sus ordenamientos.

IV.4. CONVENCIÓN MULTILATERAL

A la última medida del proyecto *BEPS*, acción 15, se le encomendó encontrar la herramienta idónea para agilizar y simplificar la implementación de las nuevas directrices del MC OCDE en los convenios fiscales bilaterales vigentes; es decir, un instrumento que garantice el rápido funcionamiento de las modificaciones propuestas por el Plan de Acción OCDE/G20, así como de futuras actualizaciones, y la articulación entre el contenido del MC OCDE con los convenios fiscales en vigor⁴².

Habida cuenta, diversos países desarrollaron un tratado internacional para la renovación del MC OCDE, el cual fue publicado el 24 de noviembre de 2016; se trata de 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.⁴³

La adhesión al Instrumento Multilateral permitirá implementar de forma armonizada, coordinada y rápida, los resultados del Plan de Acción *BEPS* en sus convenios fiscales, evitando la renegociación individual de su red de acuerdos; además, los países aseguran que sus socios se comprometan en implementar las mismas medidas, aportando coherencia y seguridad al proceso de renovación.

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 tri-

HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", op. cit., pág. 373.

41 *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015 resúmenes*, op. cit., pág. 42; *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, op. cit., pág. 19.

42 *Ibidem*, págs. 51 y ss; *idem*; *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo*, op. cit., pág. 7; BARRENO, M. et. al., *El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014, Documentos de trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 5, 2015, pág. 30.

43 *Idem*; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", op. cit., pág. 372.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

butarias respecto al trato fiscal de pagos transfronterizos y 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 a nivel global para efectos fiscales.

A pesar de considerar el Instrumento Multilateral un verdadero desafío, es el tratado internacional más ambicioso y completo en la lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, en aras de suprimir los comportamientos evasivos al impuesto de la renta societaria. El 7 de junio del año 2017 se llevó a cabo la ceremonia de firma del Convenio Multilateral para aplicar las medidas del proyecto *BEPS* relativas al MC OCDE. Hasta el 24 de enero del 2018 setenta y ocho países han firmado el Instrumento Multilateral, cada uno de los signatarios proporcionó una lista de reservas y notificaciones respecto a sus convenios fiscales en vigor; la ratificación, la aprobación de la convención y la entrada en vigor del tratado internacional se inició en el segundo semestre del año 2018⁴⁴.

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 facilitará 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.

V. REFLEXIONES FINALES

La evasión del impuesto a la renta societaria es un problema que afecta a todos los países del mundo, tanto desarrollados como en vías de desarrollo, puesto que es uno de los ingresos fiscales más importantes de la recaudación total de los países del mundo. En cuanto, dicho fenómeno tributario disminuye los recursos monetarios con los cuales la Administración gubernamental invierte en servicios

44 Entre los 78 países signatarios se mencionan 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 son Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, Túnez.

públicos para beneficio de su población, afectando la cantidad y la calidad del gasto público.

Con todo, al reflexionar sobre el origen del proyecto *BEPS*, puede inferirse que a un problema global le corresponde una solución global, es decir que su origen sea en el contexto internacional; es por ello 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 frenar la evasión del impuesto a la renta societaria, y prevenir la implementación de estrategias agresivas de planificación fiscal de empresas multinacionales. Sin embargo, 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 (en adelante CIJ), las normas emitidas por organismos internacionales no se consideran fuentes de Derecho, en relación con los procesos legislativos, y su implementación en las legislaciones nacionales se considera un acto que vulnera la soberanía de los Estados; en tanto, es justo valorar que la disposición del Estatuto de la CIJ es neutral, pues aunque no incorpora las normas elaboradas en el seno de una organización internacional como fuente de Derecho o de carácter vinculante, tampoco las rechaza, no se inclina por ninguna circunstancia. Encima, 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.

En cuanto al diseño del Plan de Acción OCDE/G20, puede observarse que integró disposiciones activas a fin de que las jurisdicciones fiscales luchan de forma coordinada y armonizada contra la evasión fiscal, aun cuando difieran en sus tasas impositivas; conjuntamente, para que regulen las transacciones financieras y comerciales, físicas y digitales, llevadas a cabo a nivel mundial; 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 es que fue elaborado por la mayor parte de los países del mundo, a ellos se incorporó la comunidad internacional de empresarios y de académicos, de modo que las medidas son resultado del consenso mundial y reflejan ser las disposiciones necesarias en los sistemas tributarios.

Respecto a los estándares mínimos, deberían ser adoptados por todas las jurisdicciones fiscales del mundo ya que suponen un espacio fiscal igual a diversas actividades económicas; con ello, se establecería una competencia fiscal leal en la economía mundial. En relación con las metodologías comunes y recomendaciones para mejores prácticas, su contenido considera factores que pueden promover una competencia fiscal desleal y el diseño de estrategias artificiosas. Por último, la flexibilidad del Convenio Multilateral en relación con las reservas, permitirá que los convenios no se actualicen conforme a las medidas del proyecto *BEPS*.

El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20
(Doris Mendoza López - Fabián Valdez Aguirre)

Finalmente, es bueno valorar que la adopción de la normativa *BEPS* traerá beneficios, las Administraciones Tributarias serán actualizadas, estarán acorde a los recientes supuestos de hechos nacionales e internacionales; adicionalmente, las medidas permitirán al erario recuperar la recaudación del impuesto a la renta societaria, con lo cual el país podrá invertir más en la mejora del bienestar social, incluso habría oportunidad de reducir los impuestos relativos a las rentas del trabajo y actos relativos al consumo.

Sin duda, el éxito del Proyecto *BEPS* depende de su implementación, por lo que de no ser adoptado o adoptarse de manera descoordinada en la mayor parte de los países del mundo, se pone en riesgo la efectividad de todo el plan, y de la lucha contra la evasión fiscal; a manera de observación, los países OCDE deben exigir a sus socios comerciales al menos la implementación de estándares mínimos y de enfoques comunes en sus sistemas tributarios; de formar parte de las actualizaciones del Convenio Multilateral y de los Convenios de intercambio de información tributaria, a efectos fiscales; 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.