

UN NUEVO ENFOQUE PARA MAYOR CERTIDUMBRE TRIBUTARIA

CUMPLIMIENTO COOPERATIVO
MULTILATERAL



Autores

Timoleon Angelos Christodouloupoulos,
Rachel Craig, Lars Andersen, Harri Siltanen,
Prof. Jeffrey Owens, Luana Foffo Cuicci y
Mzwandile Ngidi

Editores

Prof. Jeffrey Owens y
Timoleon Angelos Christodouloupoulos



Global Tax Policy Center Institute for
Austrian and International Tax Law



Vienna University of
Economics and Business



Banco Interamericano
de Desarrollo

UN NUEVO ENFOQUE PARA MAYOR CERTIDUMBRE TRIBUTARIA

CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL

Autores

Timoleon Angelos Christodoulopoulos, Rachel Craig,
Lars Andersen, Harri Siltanen, Prof. Jeffrey Owens,
Luana Foffo Cuicci y Mzwandile Ngidi

Editores

Prof. Jeffrey Owens y
Timoleon Angelos Christodoulopoulos



Global Tax Policy Center Institute for
Austrian and International Tax Law



Vienna University of
Economics and Business



Banco Interamericano
de Desarrollo

Códigos JEL: H21, H26, H32, H83, K34, O23

Palabras clave: cumplimiento cooperativo multilateral relacionado con proyectos, seguridad fiscal, marco de control fiscal, ICAP, ETACA, administración tributaria, confianza, transparencia

Copyright © [2025] Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y Global Tax Policy Center en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena (“WU GTPC”). Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons CC BY 3.0 IGO (<https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo/legalcode>). Se deberá cumplir los términos y condiciones señalados en el enlace URL y otorgar el respectivo reconocimiento al BID y WU GTPC.

En alcance a la sección 8 de la licencia indicada, cualquier mediación relacionada con disputas que surjan bajo esta licencia será llevada a cabo de conformidad con el Reglamento de Mediación de la OMPI. Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (CNUDMI). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID y WU GTPC no están autorizados por esta licencia y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Nótese que el enlace URL incluye términos y condiciones que forman parte integral de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del WU GTPC, BID y su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.



El Sector de Instituciones para el Desarrollo fue responsable de la producción de la publicación.

Colaboradores externos:

Coordinación de la producción editorial: Sarah Schineller (A&S Bespoke Editorial Partners, LLC)

Revisión editorial: Santiago Arévalo

Lectura de pruebas: Clara Sarcone

Diagramación: The Word Express, Inc.

Imagen de portada utilizada con la amable autorización de Shutterstock.com.

ÍNDICE

AUTORES Y COLABORADORES.....	VI
PRÓLOGO.....	VIII
ABREVIACIONES.....	X
1. LA NECESIDAD DE MECANISMOS EFICIENTES DE PREVENCIÓN DE DISPUTAS TRANSFRONTERIZAS	1
1.1. Introducción.....	1
1.2. La necesidad de certidumbre tributaria.....	7
1.3. Complejidad del sistema tributario internacional.....	12
1.4. Prevención de disputas.....	16
2. CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS	19
2.1. ¿Qué es el Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos y cómo puede ayudar?	19
2.2. Beneficios potenciales de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	27
2.2.1. Promoción de la buena gobernanza	31
2.2.2. Transparencia y confianza.....	35
2.2.3. Rapidez en la resolución de problemas.....	37
2.2.4. Eficiencia: recursos, esfuerzos, costos.....	38
2.3. Desafíos potenciales de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	40
2.3.1. Falta de confianza.....	41
2.3.2. Costos y limitaciones de recursos financieros.....	43
2.3.3. Limitaciones de recursos humanos.....	48
2.3.4. Marco jurídico y cultura legal	50
2.3.5. Complejidad.....	50
2.3.6. Percepción pública.....	51

3. CARACTERÍSTICAS DE UN BUEN DISEÑO DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS.....	55
3.1. Visión general.....	55
3.2. Base legal para un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	57
3.2.1. Aspectos prácticos y de procedimiento.....	59
3.2.2. Intercambio de Información.....	61
3.3. Alcance de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	66
3.4. Certidumbre tributaria en tiempo real y prospectiva.....	70
3.5. Criterios de entrada.....	75
3.6. Impuestos cubiertos.....	81
3.7. Certidumbre tributaria versus comodidad tributaria.....	85
3.8. Resultados de la evaluación de riesgos del Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	89
4. IDENTIFICACIÓN Y MINIMIZACIÓN DE LAS BARRERAS POTENCIALES A LA IMPLEMENTACIÓN DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS	93
4.1. Observaciones preliminares.....	93
4.2. Existencia de un programa nacional de Cumplimiento Cooperativo.....	95
4.3. Asuntos de derecho internacional.....	97
4.3.1. Intercambio de Información.....	98
4.3.2. Carácter legal del Memorando de Entendimiento y las cartas de finalización.....	99
4.4. Asuntos constitucionales.....	101
4.4.1. Principio de no tributación sin representación.....	102
4.4.2. Principio de igualdad.....	103
4.4.3. Principio de expectativas legítimas.....	105
4.5. Administraciones tributarias: mandato y estructura interna.....	107
4.6. Obtención de legitimidad externa mediante un estándar común de reporte y garantía.....	111
4.7. Conciliación de diferentes períodos.....	117

5. VISIÓN GENERAL DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS.....	121
6. CÓMO LLEVAR ADELANTE ESTE TRABAJO	127
REFERENCIAS	131
ANEXO 1. PAQUETE DE IMPLEMENTACIÓN DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS.....	139
A. Paquete de Documentación de la Postulación al Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	139
B. Paquete de Documentación Principal del Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos.....	140
C. Memorando de Entendimiento entre las administraciones tributarias.....	141
D. Memorando de Entendimiento entre las administraciones tributarias y el contribuyente	151
E. Carta de Finalización del Programa.....	164
ANEXO 2. ENCUESTA CCM	173

AUTORES Y COLABORADORES

Este informe se ha elaborado con la participación de diferentes partes interesadas. Si bien todos los participantes tuvieron un rol activo en la elaboración de este informe, es importante reconocer a las personas que lideraron el Cumplimiento Cooperativo Multilateral, a los autores, revisores y otros colaboradores. Las opiniones expresadas en este documento no reflejan necesariamente las de las organizaciones de los autores y colaboradores.

Líderes: Prof. Jeffrey Owens (Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena [WU, por su sigla en inglés]), Rachel Craig (Anglo American PLC, Reino Unido), Timoleon Angelos Christodoulopoulos (WU).

Autores: Timoleon Angelos Christodoulopoulos, Rachel Craig, Lars Andersen (agencia tributaria de Dinamarca), Harri Siltanen (administración tributaria de Finlandia), Prof. Jeffrey Owens, Luana Foffo Ciucci (Procter & Gamble), Mzwandile Ngidi (Universidad de Pretoria).

Revisores: Hans Rijsbergen (administración tributaria de Países Bajos), Maarten Siglé (Universidad de Negocios Nyenrode, administración tributaria de Países Bajos), Esther Huiskers-Stoop (Leiden University), Ubaldo Jesús González de Frutos (Banco Interamericano de Desarrollo), Bob van der Made (Van der Made Consulting) y Prof. Richard Stern, Jonathan Leigh-Pemberton y Daniel Simon Dallhammer (WU).

Otros colaboradores (en orden alfabético): Carlo Bani (Novartis), Jennifer Best (Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos), Michal Borowski (Dentons), Alessandro Bucchieri (ENEL), Mark Clerx (Comisión Europea), Caroline Dupae (administración tributaria de Bélgica), Marlinda Gianfrate (Gatti Pavesi Bianchi Ludovici), Federico Guarascio (Grupo Iveco), Eva Koszeghy (Comisión Europea), Karolina Liberadzka-Czubowska (Ministerio de Finanzas de Polonia), Chris Martin (LEGO), Marco Moreno (Shell), Dave Murray (Anglo American PLC, Reino Unido), Ivan Rodionov

(EY), Marcio Henrique Sales Parada (Secretaría de Ingresos Federales de Brasil), Geert Stuer (administración tributaria de Bélgica), Chris Thomas (LEGO) y Mike Tosi (Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos).

PRÓLOGO

A lo largo de la última década, el Cumplimiento Cooperativo (CC) se ha convertido en un asunto importante en la agenda de diversas administraciones tributarias y corporaciones en todo el mundo. Si bien algunos aspectos del concepto están bien desarrollados, otros se beneficiarían de más orientación, estandarización y buenas prácticas. Para impulsar estas mejoras y animar a otros países a participar en el CC, en 2021 varios grupos de trabajo desarrollaron un manual operativo titulado Cumplimiento Operativo (en adelante Manual 2021) (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). Estos grupos de trabajo estaban formados por representantes de organizaciones internacionales (intergubernamentales y supranacionales) y regionales, administraciones tributarias nacionales, empresas multinacionales (EMN), proveedores de servicios (asesores fiscales y consultores) y el ámbito académico, liderados por el Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU GTPC, por su sigla en inglés), en colaboración con la Cámara de Comercio Internacional y la Asociación de Administradores Tributarios de la Commonwealth (CATA, por su sigla en inglés).

El Manual 2021 proporciona orientación práctica para la implementación del CC y otras áreas donde se requiere más orientación, como: i) garantía para los Marcos de Control Fiscal (MCF); ii) Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM), y iii) medición de los costos y beneficios del Cumplimiento Cooperativo. Se formaron tres grupos de trabajo para realizar investigaciones en cada uno de estos ámbitos.

En 2023, el Grupo de Trabajo sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Grupo de Trabajo CCM) desarrolló la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM, anexo 2) para comprender mejor las expectativas, experiencias y buenas prácticas de las administraciones tributarias y los contribuyentes en diferentes países, y explorar las oportunidades que ofrece el CCM para todas las partes interesadas afectadas (es decir, empresas, ministerios de Finanzas, administraciones tributarias, asesores fiscales e investigadores). La encuesta fue distribuida en todo el mundo. La respondieron actores de diversas regiones geográficas y países, pero la mayoría de las respuestas provino de los países europeos. Los resultados de la Encuesta CCM han proporcionado información valiosa y han contribuido a identificar las fortalezas y las debilidades

de los programas nacionales de CC y los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía existentes; a la vez, han permitido entender mejor las características deseadas de esos Programas de CCM.

Este informe se basa en el Manual 2021 y es un producto del Grupo de Trabajo CCM. Esto ha llevado al desarrollo del concepto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP), cuyo objetivo es proporcionar orientación práctica en materia de CCMP, en beneficio de las administraciones tributarias, los contribuyentes y la sociedad. Para elaborar este informe, los miembros del Grupo de Trabajo CCM realizaron una investigación exhaustiva de los programas nacionales de CC y los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía existentes. Se utilizaron los resultados de la Encuesta CCM, que han influido particularmente en las características del diseño de los CCMP que se detallan en la sección 3. El Grupo de Trabajo CCM también se benefició de las experiencias de las administraciones tributarias y las EMN que han participado en otros programas transfronterizos, como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés) y el Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés).

Por otro lado, los miembros del Grupo de Trabajo CCM realizaron conferencias, talleres, webinarios y reuniones, presenciales y virtuales, de manera regular, para intercambiar ideas, experiencias y buenas prácticas. El objetivo de este enfoque era asegurar que este informe reflejara las perspectivas de todas las partes interesadas, lo que permitió desarrollar un concepto de CCMP realista, viable y útil para todos los países que se propongan mejorar la certidumbre tributaria en los grandes proyectos transfronterizos.

El informe se divide en seis secciones. En la sección 1 se destaca la importancia de prevenir las disputas tributarias transfronterizas en el actual contexto legal, económico y político. La sección 2 introduce los conceptos de CCM y CCMP y reseña sus beneficios y desafíos potenciales. La sección 3 presenta las características de un buen diseño del CCMP con base en los resultados de la Encuesta CCM. En la sección 4 se analizan las posibles barreras a la implementación del CCMP y cómo se pueden abordar. La sección 5 resume los pasos para implementar un programa de CCMP. La sección 6 contiene las conclusiones. Por último, el anexo 1 incluye un paquete de implementación del CCMP y el anexo 2 proporciona detalles de la Encuesta CCM. Las administraciones tributarias interesadas pueden consultar estos materiales al diseñar y establecer un programa de CCM.

ABREVIACIONES

AC	Autoridad competente
APA	Acuerdo Anticipado de Precios (por su sigla en inglés)
CAAMMF	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal
CC	Cumplimiento Cooperativo
CCM	Cumplimiento Cooperativo Multilateral
CCMP	Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos
DCA	Directiva sobre Cooperación Administrativa
EMN	Empresa multinacional
EOI	Intercambio de Información (por su sigla en inglés)
EP	Establecimiento permanente
ETACA	Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (por su sigla en inglés)
FCBD	Diálogo Transfronterizo de Finlandia (por su sigla en inglés)
GIR	Declaración Informativa GloBE (por su sigla en inglés)
GST	Impuesto sobre Bienes y Servicios (por su sigla en inglés)
ICAP	Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (por su sigla en inglés)
IS	Impuesto sobre las Sociedades
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MCF	Marco de Control Fiscal
MoU	Memorando de Entendimiento (por su sigla en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PAM	Procedimiento de Acuerdo Mutuo
PAYE	Retención sobre las rentas (por su sigla en inglés)
PT	Precios de Transferencia
Reglas GloBE	Reglas Globales Antierosión de las Bases Imponibles (por su sigla en inglés)
STE	Inspecciones tributarias simultáneas (por su sigla en inglés)

TDT	Tratado de Doble Tributación
WHT	Retención de Impuestos (por su sigla en inglés)
WU GTPC	Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (por su sigla en inglés)



LA NECESIDAD DE MECANISMOS EFICIENTES DE PREVENCIÓN DE DISPUTAS TRANSFRONTERIZAS

1.1. INTRODUCCIÓN

LECCIONES CLAVE

- i. El aumento de la integración económica global en los últimos 25 años y los modelos de negocio que emergieron durante este período constituyen un desafío para los sistemas tributarios nacionales.
- ii. Las empresas multinacionales (EMN) interactúan con diferentes normas tributarias en distintas jurisdicciones y se enfrentan a múltiples riesgos tributarios relacionados con diversos tipos de impuestos, como el Impuesto sobre las Sociedades (IS), la Retención de Impuestos (WHT, por su sigla en inglés), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST, por su sigla

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- en inglés), el Impuesto sobre la Nómina o la retención sobre las rentas (PAYE, por su sigla en inglés), los aranceles aduaneros y los impuestos ambientales.
- iii. El reciente giro hacia el proteccionismo también ha aumentado la necesidad de certidumbre tributaria de las EMN.
 - iv. Las administraciones tributarias deben asegurar la actualización de las leyes tributarias en función de la evolución de los modelos de negocio a fin de garantizar un régimen tributario efectivo y justo.

En los últimos 25 años, las economías de todo el mundo se han vuelto cada vez más integradas. Con la globalización y la digitalización de la economía, los nuevos modelos de negocio ejercen presión sobre los sistemas tributarios nacionales, porque dificultan la asignación de la creación de valor y las bases imponibles entre las jurisdicciones (FMI y OCDE, 2017).

Las EMN deben interactuar simultáneamente con las reglas tributarias de diferentes jurisdicciones, lo cual las expone no solo a riesgos fiscales en cada jurisdicción, sino también a riesgos e incertidumbre que surgen de la interacción de los sistemas tributarios de diferentes países. Esta incertidumbre no solo se relaciona con los riesgos de los Precios de Transferencia (PT) y el establecimiento permanente (EP), sino con todos los tipos de impuestos y gravámenes, incluidas cuestiones más amplias como el IS o las retenciones de impuestos (WHT, por su sigla en inglés), diversos asuntos tributarios internacionales, el IVA, el GST, el Impuesto sobre la Nómina, los aranceles aduaneros y un conjunto de gravámenes especiales o de otra clase, según lo que se aplique en cada país (por ejemplo, los impuestos ambientales), entre otras.

A la vez, la dirección de la globalización está cambiando. Un movimiento hacia la desglobalización y el proteccionismo está afectando el libre comercio y el multilateralismo. Estos acontecimientos aumentan la necesidad de certidumbre tributaria, ya que las EMN pueden estar aún más expuestas a diferentes normas tributarias que se dan en el actual marco fiscal internacional.

En este contexto, las administraciones tributarias se enfrentan a la necesidad permanente de mantenerse actualizadas respecto de los

nuevos modelos de negocio, para asegurar la existencia de leyes vigentes que permitan determinar correctamente los derechos tributarios correspondientes a la legislación y para que el impuesto sea cobrado de manera justa y equitativa. Esto hará posible que el inversionista y el gobierno compartan riesgos y beneficios, lo cual favorecerá la inversión a largo plazo y la creación de empleo y riqueza.

Al identificar la mayor necesidad de una certidumbre tributaria temprana, el Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU GTPC, por su sigla en inglés), llevó a cabo una investigación que condujo al desarrollo del concepto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP). El CCMP se puede describir como un mecanismo multilateral focalizado en certidumbre tributaria y prevención de disputas, inspirado en los programas existentes de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía, como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) (OCDE, 2021a), el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés) (Comisión Europea, 2021) y el Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés) (Vero Skatt, 2023). Los aspectos innovadores del CCMP radican en que busca proporcionar certidumbre tributaria temprana en el contexto específico de grandes proyectos transfronterizos, cubre todos los impuestos mencionados antes y no se limita (particularmente) a riesgos de PT o EP. Además, comparte muchas características con los programas nacionales de Cumplimiento Cooperativo (CC) (recuadro 1.1).

RECUADRO 1.1. EJEMPLOS DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

La empresa multinacional (EMN) A, activa en la industria de petróleo y gas, emprende la construcción y la operación de un oleoducto que cruza cuatro jurisdicciones. Extraerá petróleo en el país A y lo venderá en los países B, C y D, a través del oleoducto. Como la construcción y la operación del oleoducto afectan a cuatro países, la EMN debe abordar asuntos fiscales

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 1.1. EJEMPLOS DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

en todos ellos. Potencialmente, esto implica varios efectos, como los que se mencionan a continuación:

- i. Consecuencias tributarias de la constitución de nuevas sociedades instrumentales para adquirir materiales, contratar personal y operar el oleoducto (por ejemplo, impuestos sobre el capital, contribuciones a las autoridades de competencia u otros organismos públicos); requisitos de registro de filiales y derechos de importación.
- ii. Consideraciones tributarias relacionadas con el financiamiento de la inversión mediante una combinación de capital y deuda (por ejemplo, impuestos sobre el capital o derechos de timbre) y los ingresos relevantes provenientes de los flujos.
- iii. Adquisición potencial de instalaciones de la empresa (por ejemplo, Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales).
- iv. Consideraciones tributarias relacionadas con las transacciones con proveedores de servicios externos, por ejemplo, en materia de construcción y mantenimiento (derechos de importación y gravámenes, el Impuesto al Valor Agregado [IVA], el Impuesto sobre Bienes y Servicios [GST, por su sigla en inglés]).
- v. Propiedad de las instalaciones (por ejemplo, tasas o gravámenes municipales u otros impuestos sobre la propiedad de la tierra o de inmuebles).
- vi. Tributación periódica sobre los ingresos (Impuesto sobre las Sociedades) y retención de impuestos (intereses, dividendos) con la repatriación de ingresos.
- vii. Asuntos relacionados con la nómina o el sistema de retención sobre las rentas (PAYE, por su sigla en inglés).
- viii. Impuestos o gravámenes especiales obligatorios que se aplican a la industria específica y pueden complicarse por los acuerdos de producción compartida, entre otros.
- ix. Suministro transfronterizo de bienes y servicios dentro del grupo (Precios de Transferencia).
- x. Existencia de establecimientos permanentes (EP) en los países B, C y D (presentaciones de impuestos y asignación de beneficios).

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 1.1. EJEMPLOS DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

- xi. Salida de la inversión (por ejemplo, Impuesto sobre las Ganancias de Capital).
- xii. Derechos de exportación (en el transporte transfronterizo de petróleo y gas).
- xiii. Pilar Dos (por ejemplo, preocupaciones de las entidades constituyentes con respecto a los impuestos complementarios).

En los países implicados surgiría una combinación de los asuntos tributarios mencionados y la EMN A requeriría una certidumbre tributaria con respecto a algunos de ellos (o todos), debido al riesgo de que: i) la estructura prevista sea cuestionada en algún sentido por una de las administraciones tributarias implicadas (o varias), y ii) esté sujeta indebidamente a una doble tributación. Por lo tanto, la EMN A contempla entrar en un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) que cubra todos los aspectos tributarios del proyecto (o los más críticos). Las administraciones tributarias que recibieron la solicitud evaluaron la elegibilidad de la EMN A para el programa de CCMP y determinaron que cumple los requisitos. Por lo tanto, todas las administraciones pertinentes participarán en el programa de CCMP para entender y evaluar los riesgos de la transacción y proporcionar certidumbre tributaria al contribuyente.

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

La EMN B opera en el sector de Bienes de Consumo de Alta Rotación (FMCG, por su sigla en inglés) y se centra en productos de cuidado personal y del hogar. La empresa tiene presencia en 20 países, y combina estas actividades a través de diversas filiales locales que gestionan las instalaciones de producción y distribución en sus respectivas jurisdicciones, algunas de las cuales son jurisdicciones de baja tributación o que ofrecen incentivos fiscales unilaterales. La EMN B ha decidido establecer entidades legales de venta centralizadas, una por región (la primera en Europa, la segunda en África, Asia y Oriente Medio, la tercera en América Latina y la cuarta en América del Norte), que realizan ventas transfronterizas a diferentes clientes específicos en cada país de la región respectiva.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 1.1. EJEMPLOS DE PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

Para facilitar esta transacción, la EMN B ha optado por reestructurar sus operaciones mediante la creación de nuevas empresas en las regiones correspondientes. Esto implicará el traspaso de funciones en ventas, envío de pedidos y facturación, comercialización, suministro de productos, finanzas y otras funciones del personal de las filiales locales a las entidades regionales. Esta transacción plantea diversas cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre las Sociedades (IS), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST, por su sigla en inglés), los Precios de Transferencia (PT), el Impuesto sobre las Ganancias de Capital, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP), los derechos de timbre, las medidas contra el abuso fiscal y la divulgación obligatoria en muchas de las jurisdicciones implicadas. A la EMN B le preocupa que diversas administraciones tributarias puedan interpretar erróneamente la lógica empresarial que sostiene esta estructura de transacción y que apliquen sus reglas de manera inadecuada. Para mitigar estos riesgos, la EMN B ha solicitado la participación en un programa de CCMP a las administraciones tributarias en los países donde están registradas las empresas nuevas, y también ha pedido la intervención de las administraciones tributarias de los países donde se desarrollaban las funciones anteriormente y donde podrían surgir incertidumbres en relación con el tratamiento tributario. Las administraciones tributarias que reciban la solicitud evaluarán la elegibilidad de la EMN B para el Programa de CCMP y comunicarán su decisión sobre la participación en el programa para asegurar claridad y cumplimiento normativo en toda la transacción.

Para que el CCMP funcione, es fundamental crear una relación de confianza no solo entre el contribuyente/la EMN y cada una de las administraciones tributarias que participan, sino también entre las propias administraciones tributarias implicadas. Esta confianza se debe basar en algo más que promesas y debe estar justificada, de modo que todas las partes puedan aceptarla más fácilmente.¹ Esta confianza justificada se

¹ Para acceder a una explicación de la confianza en las relaciones basadas en la confianza entre el contribuyente y la administración tributaria, véase Huiskers-Stoop y Gribnau (2019).

puede lograr, por ejemplo, mediante el desarrollo de un estándar común de reporte y garantía para los Marcos de Control Fiscal (MCF). Esto permitirá a las administraciones tributarias involucradas aceptar la evaluación de los controles tributarios de la EMN ejecutada por sus pares (es decir, otras administraciones tributarias), lo cual ahorra tiempo y recursos para el contribuyente y las administraciones tributarias. En este sentido, un MCF favorece el CCMP, puesto que contribuiría a establecer procesos eficientes y efectivos para lograr la certidumbre tributaria en proyectos transfronterizos limitados o específicos y generaría una mayor confianza en los autocontroles tributarios implementados por las EMN implicadas. El Grupo de Trabajo del Marco de Control Fiscal del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral del WU GTPC, elaboró un estándar común de reporte y garantía para los MCF. Un MCF es solo una parte del proceso de creación de confianza justificada. La construcción de confianza entre el contribuyente y las administraciones tributarias también requiere cooperación y entendimiento mutuos, así como la voluntad de alcanzar un resultado conjunto, con el fin de llegar a una opinión compartida de que el comportamiento real de cumplimiento de las EMN, en términos de transparencia y estrategia tributaria, se ajusta a la norma de reporte.

1.2. LA NECESIDAD DE CERTIDUMBRE TRIBUTARIA

LECCIONES CLAVE

- i. La certidumbre tributaria permite a las empresas planificar las actividades económicas a largo plazo, sin riesgos tributarios innecesarios, y fomenta la inversión nacional y extranjera. Fortalece la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes y aumenta la confianza de estos en el sistema tributario.
- ii. La incertidumbre tributaria conlleva un incremento de los riesgos tributarios vinculados con las disputas tributarias nacionales e internacionales. Limita el comercio y la inversión transfronterizas y puede desacelerar el crecimiento y el desarrollo.
- iii. En las administraciones tributarias, la certidumbre tributaria asegura la recaudación eficiente y oportuna de los impuestos y contribuye a una mejor asignación de recursos.

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- iv. Aunque las disputas tributarias no se pueden eliminar totalmente, su prevención y su resolución eficiente benefician tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes, ya que reducen los costos y el tiempo destinado a los litigios, y permiten una asignación más eficiente de los recursos.

Los países que pretenden estimular la inversión, tanto la extranjera como la nacional, necesitan un sistema tributario estable y predecible, donde las empresas puedan operar sin afrontar riesgos u obstáculos tributarios innecesarios (OCDE, 2019b).² La estabilidad y la previsibilidad de un sistema tributario son elementos constitutivos de un contexto favorable a los negocios e indicadores de certidumbre tributaria, lo cual implica que los contribuyentes tienen la oportunidad de organizar sus actividades económicas a largo plazo.

El Manual 2021 define la certidumbre tributaria como “la capacidad de realizar una evaluación precisa de los costos tributarios y de cumplimiento asociados con una inversión, o la continuidad de una inversión, en un país, a lo largo del ciclo de vida de la inversión o la empresa” (Owens y Leigh-Pemberton, 2021: 8). En un proyecto que comprende múltiples países, esta definición sigue siendo pertinente, pero se debe tener en cuenta el riesgo adicional que surge cuando interviene más de una administración tributaria. La certidumbre tributaria puede influir en la planificación de los negocios y las actividades económicas de los contribuyentes. Entre otras cosas, puede contribuir a la inversión extranjera directa, impulsar el comercio transfronterizo y promover la creación de empleos y el crecimiento económico. Al contrario, cuando se percibe que la certidumbre tributaria es baja, los contribuyentes pueden tener una baja “moral tributaria” y ser menos propensos a participar en un sistema tributario de manera activa o positiva, lo cual puede afectar la economía de un país (OCDE, 2019c; Zangari, Caiumi y Hemmelgarn, 2017). La “moral tributaria” se define como la “confianza de los contribuyentes en que el sistema

² Véase, por ejemplo, el impacto positivo de las resoluciones tributarias anticipadas en la lucha contra la incertidumbre tributaria y la promoción de las inversiones en Chen, Hieber y Sureth-Sloane (2022).

tributario puede proporcionar resultados justos y transparentes” (FMI y OCDE, 2019). Infiuye en la propensión a pagar los impuestos y en la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes (FMI y OCDE, 2019). En el caso de las empresas, el concepto de “moral tributaria” comprende no solo los pagos de impuestos, sino también el nivel o tipo de inversión, la decisión de salir de un mercado o la reducción de la retención y el pago de impuestos a los gobiernos (OCDE, 2019c).

Al contrario, la incertidumbre tributaria puede limitar el comercio y la inversión transfronterizas. Por lo tanto, se suele creer que desacelera el crecimiento y el desarrollo (OCDE, 2021a). La incertidumbre tributaria implica un contexto con más riesgos tributarios. Este aumento de los riesgos tributarios puede ser el resultado de la exposición de los contribuyentes a interpretaciones divergentes de las normas tributarias o de las diversas prácticas administrativas en los diferentes países respecto del tratamiento de las transacciones transfronterizas, la ineficiencia de los mecanismos de prevención y resolución de disputas, o la ausencia de mecanismos adecuados de ese tipo, y el comportamiento de los contribuyentes. También puede deberse a la asimetría de información entre las administraciones tributarias y los contribuyentes o a un entendimiento o una interpretación diferente de los hechos y circunstancias por parte de estos.³ En algunos casos, el interés de algunos países por atraer a las EMN con incentivos fiscales muy favorables puede dar lugar a una reacción más agresiva de las administraciones tributarias de otros países, y crear incertidumbre. Por último, el diseño deficiente de la legislación o la política tributaria (por ejemplo, las fluctuaciones en la legislación o la política tributaria derivadas de la inestabilidad política, con cambios frecuentes de gobiernos con diferentes visiones políticas) también puede tener un impacto negativo en la certidumbre tributaria (FMI y OCDE, 2017). La incertidumbre tributaria genera un incremento de las disputas nacionales y transfronterizas. Aumenta los costos de cumplimiento para los contribuyentes y, por lo tanto, influye en sus decisiones empresariales y sus inversiones.⁴ La investigación empírica ha mostrado que, si los contribuyentes perciben que

³ Para la definición y el contenido del término “riesgo tributario” véanse, a título informativo, Eberhartinger y Zieser (2021); Neuman, Omer y Schmidt (2020), y Neubig y Sangha (2004).

⁴ En Devereux (2016), las personas que respondieron a la encuesta ubicaron tercera la incertidumbre sobre la tasa tributaria efectiva sobre las ganancias en una lista de factores que influyen en la inversión de las empresas y sus decisiones de localización.

un cambio en las políticas socava la certidumbre tributaria, puede que las empresas abandonen el efectivo y se produzcan retrasos en las grandes inversiones de capital (Jacob, Wentland y Wentland, 2022).

En las administraciones tributarias, se podría considerar la certidumbre tributaria como una mayor seguridad en los ingresos fiscales, es decir, la capacidad de asegurar la recaudación tributaria de manera oportuna e incuestionable.⁵ Tradicionalmente, la recaudación tributaria se realizaba mediante controles más rigurosos, como las auditorías. Sin embargo, puede que este enfoque no sea siempre el más eficiente ni el más conveniente, específicamente en casos en que el contribuyente puede garantizar a la administración tributaria la calidad de sus controles internos, la puntualidad, precisión y exhaustividad de sus declaraciones de impuestos y otras divulgaciones, y que controla sus riesgos tributarios.⁶ En esos casos, la certidumbre tributaria para las administraciones tributarias se puede lograr más eficientemente mediante enfoques cooperativos y basados en la confianza. Esto podría permitir a las administraciones tributarias centrar sus recursos limitados en los contribuyentes y las posiciones fiscales donde hay menos garantía tributaria. El uso de medidas más rigurosas y, a menudo, menos eficientes para lograr la certidumbre tributaria, cuando los mismos resultados podrían alcanzarse mediante la provisión de una garantía tributaria⁷ a la administración tributaria, puede tener un impacto negativo en la eficiencia de las administraciones tributarias al asignar recursos de auditoría a contribuyentes y transacciones de bajo riesgo.

⁵ Gribnau, van der Hel y Sigle (2025) distinguen entre “certidumbre tributaria” y “garantía tributaria”. Afirman que “al igual que la certidumbre tributaria, la garantía tributaria está relacionada con un grado de confianza en la posición fiscal de una organización, pero difiere en quién proporciona y quién percibe esa confianza. La certidumbre tributaria se refiere al nivel de confianza de una organización en su propia posición fiscal, que se puede aumentar mediante la calidad de su propio MCF, el trabajo de terceros o las administraciones tributarias [...]. La garantía tributaria, por otro lado, se refiere a un cierto grado de confianza proporcionado por una organización grande, por ejemplo, mediante el intercambio de información sobre evaluaciones de riesgo tributario y la calidad del control interno (es decir, la calidad del MCF), tanto con las autoridades tributarias como con otras partes interesadas”. En este sentido, Gribnau, van der Hel y Sigle (2025) presentan la garantía tributaria como uno de los medios con los cuales una administración tributaria puede garantizar la recaudación de ingresos tributarios de manera oportuna e incuestionable, que, para los fines de este informe, se describe como “certidumbre tributaria” desde la perspectiva de las administraciones tributarias.

⁶ Véanse Gribnau, van der Hel y Sigle (2025) y, también, González de Frutos (2018).

⁷ Algunos autores han definido la garantía tributaria como “el resultado, basado en evidencia, de todos los procesos a través de los cuales una organización, posiblemente apoyada

En este punto, es útil distinguir entre los conceptos de certidumbre tributaria legalmente vinculante y certidumbre tributaria *de facto* (o “comodidad tributaria”). La certidumbre tributaria legalmente vinculante se refiere a los casos en que una situación se ha aclarado de manera legalmente vinculante, como en los casos en que un tribunal se pronuncia sobre una materia, una administración tributaria emite un Acuerdo Anticipado de Precios (APA) vinculante o una resolución tributaria, o cuando se llega al plazo de prescripción. Al contrario, la comodidad tributaria describe una certidumbre *de facto*, es decir, situaciones en las que no existe esa certidumbre legalmente vinculante, pero el contribuyente tiene motivos para creer que la administración tributaria aceptará sus posiciones fiscales.⁸ Sin embargo, el concepto de certidumbre tributaria es más complejo. Existe un espectro que va de la incertidumbre tributaria a la comodidad tributaria en un extremo, hasta la certidumbre legal en el otro. Los factores que hay que considerar son, entre otros, el objeto sobre el cual se otorga la certidumbre tributaria, la resolución explícita de la administración tributaria, la información disponible para la administración tributaria, cualquier cambio en los hechos y circunstancias de la transacción y/o cualquier cambio en la legislación. En cualquier caso, la certidumbre tributaria absoluta es inalcanzable (FMI y OCDE, 2017).

A lo largo de los años, las herramientas que han proporcionado mayor certidumbre anticipada entre las administraciones tributarias y los contribuyentes han sido los APA y las resoluciones vinculantes.⁹ Los contribuyentes pueden obtener el mismo nivel, y hasta uno mayor, de certidumbre tributaria mediante los Procedimientos de Acuerdos Mutuos (PAM) o, incluso, después de una auditoría (conjunta).¹⁰ Lograr certidumbre en las transacciones es la ventaja más importante de los programas e instrumentos transfronterizos existentes, como indican las respuestas en la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM, preguntas

por terceros, se propone aumentar el nivel de confianza de todas las partes interesadas relevantes en la calidad del MCF y la exactitud, exhaustividad y puntualidad de las obligaciones tributarias (relacionadas), los pagos y los reportes de la organización”. Véase Gribnau, van der Hel y Sigle (2025).

⁸ Véanse Martini y Russo (2021) y, también, Christodoulopoulos et al. (2025).

⁹ La certidumbre anticipada corre el riesgo inherente de ser “menos cierta” cuando una transacción no se ejecuta como se planeó inicialmente o cuando la legislación cambia.

¹⁰ Las auditorías conjuntas y los PAM generan certidumbre tributaria, pero, en general, muchos años después de la transacción y/o los eventos, lo cual implica una certidumbre tributaria *ex post* después de un largo período de incertidumbre. Al contrario, los APA y las resoluciones tributarias anticipadas pueden producir certidumbre *ex ante*, lo cual debería tener un mayor valor agregado para las empresas y las administraciones tributarias.

14 y 15), con hasta el 48% de respuestas positivas. Esto demuestra que los programas e instrumentos existentes pueden ofrecer el nivel de certidumbre tributaria que los contribuyentes necesitan. Sin embargo, la elaboración de APA y resoluciones vinculantes requiere un tiempo desproporcionadamente largo y, a menudo, exige demasiados recursos a ambas partes. Por otro lado, la certidumbre en la etapa del PAM o de auditorías (conjuntas) requiere que los contribuyentes y las administraciones tributarias destinen recursos considerables y suele implicar procedimientos largos y costos elevados. Las respuestas de los encuestados muestran los siguientes puntos débiles y defectos de los programas e instrumentos transfronterizos existentes: lentitud para alcanzar la certidumbre tributaria (el 30%), exceso de recursos requeridos (el 26%) y costos elevados (el 21%). Se trata de aspectos que deben mejorarse. En este sentido, debe aclararse que la mayoría de los consultados en la Encuesta CCM han declarado tener experiencia solo con APA, bilaterales o multilaterales, el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) y PAM.

Si bien no es posible eliminar totalmente los desacuerdos sobre el tratamiento tributario correcto, la mitigación y la resolución eficiente de estos problemas tributarios beneficia a ambas partes en términos de certidumbre y costos. Las largas disputas contenciosas suelen implicar un consumo desproporcionado de tiempo y recursos para ambas partes; además, distraen a las administraciones tributarias de los asuntos de mayor riesgo y a los contribuyentes, de sus actividades empresariales prospectivas.

1.3. COMPLEJIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO INTERNACIONAL

LECCIONES CLAVE

- i. La alineación de las reglas tributarias internacionales no simplifica el sistema por sí sola, porque las reglas tributarias están sujetas a diferentes interpretaciones y aplicaciones locales. La complejidad no deja de aumentar.
- ii. Los contribuyentes afrontan amplias obligaciones de cumplimiento y el intercambio automático de información genera grandes bases

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

de datos que resultan difíciles de analizar para las administraciones tributarias.

- iii. La complejidad y las diferentes interpretaciones de las reglas tributarias incrementan las disputas transfronterizas.
- iv. A menudo, los mecanismos de certidumbre tributaria existentes son ineficientes; las soluciones nuevas, como los CCMP, pueden proporcionar certidumbre tributaria a grandes proyectos transfronterizos.

En los últimos años se ha observado una tendencia hacia el multilateralismo en el sistema tributario internacional. Aunque esto ha provocado la alineación de las normas tributarias internacionales, no significa, necesariamente, que el sistema tributario internacional sea menos complejo, excepto si se generara una mayor estandarización. La cooperación internacional ha propiciado el desarrollo de normas que las jurisdicciones pueden aplicar de manera similar, pero no se puede garantizar que la interpretación y la aplicación de las normas adoptadas a nivel local por cada jurisdicción sean idénticas (OCDE, 2022). De hecho, el marco jurídico se está volviendo cada vez más sofisticado y complejo para tener en cuenta el número creciente de operaciones multinacionales en las empresas.

Uno de los factores que explican una parte de la complejidad del sistema tributario internacional es el origen y la naturaleza jurídica de las normas tributarias. La legislación relevante se construye en dos (en algunos casos, tres) niveles diferentes. Incluyen la ley nacional (con origen en la legislación nacional o en la cooperación internacional), las conveniones bilaterales o multilaterales y la legislación de la Unión Europea. Durante la última década, dos iniciativas importantes han añadido complejidad: la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Instrumento Multilateral [MLI, por su sigla en inglés]) (OCDE, 2017a) y la aprobación del Modelo de Reglas Globales Contra la Erosión de las Bases Imponibles (Reglas GloBE, por su sigla en inglés) (OCDE, 2021b). La primera es un tratado desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en

el marco del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios para modificar los tratados tributarios bilaterales existentes de forma rápida y eficiente, sin necesidad de renegociaciones individuales. El segundo es un conjunto de normas desarrolladas a nivel intergubernamental, en el contexto del trabajo del Marco Inclusivo de la OCDE, sin que exista aún un acuerdo internacional bajo la forma de una convención multilateral. En el momento de redactar este informe, la gran mayoría de los países que integran el Marco Inclusivo se había comprometido a aplicar (algunas de) estas reglas por medio de una legislación nacional que siguiera los comentarios y la orientación administrativa acordados a nivel del Marco Inclusivo de la OCDE (OCDE, 2023a). Sin embargo, Estados Unidos y la República Popular China, así como otras grandes economías, todavía no se han comprometido a aplicar las Reglas GloBE en un futuro previsible. Como las Reglas GloBE derivan su legitimidad fuera de las leyes convencionales, se las podría considerar un cuarto nivel de legislación tributaria.

Un segundo factor que aumenta la complejidad del sistema tributario internacional es la existencia de muchas Normas Generales Antiabuso (GAAR, por su sigla en inglés) y Normas Específicas Antiabuso (SAAR, por su sigla en inglés). Estas normas se pueden encontrar en el ámbito nacional, a nivel del Tratado de Doble Tributación (TDT) y en la legislación de la Unión Europea. Una característica de las GAAR es la incertidumbre inherente en relación con su aplicación. A la vez, existen muchas SAAR, cada una de las cuales busca combatir una forma particular de abuso. En algunas de estas normas, como el régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC, por su sigla en inglés), las normas antihíbridos, las reglas de limitación de intereses, las Cláusulas de Limitación de Beneficios (LoB, por su sigla en inglés) y el régimen de Precios de Transferencia, organizaciones internacionales como la OCDE y Naciones Unidas han logrado desarrollar enfoques comunes, con mayor o menor éxito. Sin embargo, la verdad es que las administraciones tributarias y los tribunales nacionales suelen aplicar estas normas de manera diferente, lo que dificulta el cumplimiento de múltiples normas al mismo tiempo. Además, muchas SAAR nacionales, como las normas de subcapitalización, las barreras a las regalías y las normas antilavado de dividendos, están diseñadas a nivel nacional, lo que implica que, en las grandes transacciones transfronterizas, los contribuyentes tienen que considerar un conjunto de normas diferentes. En este sentido, la redacción misma de las normas, así como la cultura

legal y/o la tradición de cada país y de cada administración tributaria, influyen en la aplicación de todas estas normas antiabuso.

En tercer lugar, aparte de reglas tributarias de fondo y las reglas antiabuso, actualmente los contribuyentes deben afrontar un número considerable de requisitos de cumplimiento.¹¹ Estos incluyen múltiples formularios de declaración de impuestos y la documentación de apoyo pertinente, que puede variar de un país a otro; la documentación sobre PT (Informes País por País, archivos maestros, archivos locales, documentación de apoyo pertinente de los PT); las Declaraciones Informativas GloBE (GIR, por su sigla en inglés); la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas en el Extranjero (FATCA, por su sigla en inglés) y el Estándar Común de Reporte (ECR); las normas de divulgación obligatoria; los requisitos de reporte para las plataformas y los proveedores de servicios de criptoactivos; la documentación de los ingresos de las sociedades extranjeras controladas y otros requisitos de cumplimientos específicos (por ejemplo, la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas [EITI, por su sigla en inglés] y el Informe sobre la Directiva 4 Relativa a los Requisitos de Capital [CRD IV, por su sigla en inglés]). Como estos requisitos de cumplimiento generan una documentación que se intercambia automáticamente, las administraciones tributarias reciben enormes cantidades de información de otras administraciones tributarias, de fuentes como los Tratados Bilaterales de Inversión (TBI) y mediante puntos de contacto nacionales como los que establecen las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial Responsable (OCDE, s.f.[b]). La utilización de esta información no siempre es una tarea fácil porque, en primer lugar, las administraciones tributarias no conocen la lógica empresarial de ciertas transacciones y, en segundo término, se requieren importantes recursos para analizar y entender la información proporcionada.¹²

Por último, desde una perspectiva más sistémica, la ausencia de un tribunal tributario internacional es otro factor que complejiza el sistema tributario internacional. Esto se debe a la falta de una interpretación y una aplicación comunes o coherentes de las reglas tributarias (internacionales), como los TDT, en todo el mundo. El resultado es que los mismos conceptos o conceptos similares se interpretan y se aplican de manera diferente. Las dificultades para hacer cumplir la normativa a nivel internacional o,

¹¹ Véase, por ejemplo, la Unión Europea, donde los contribuyentes deben cumplir con múltiples normas de antiabuso y requisitos de reporte.

¹² Véanse TCE (2024), para DAC6, y Lamer (2025), para DAC10.

incluso, su total inobservancia, pueden inducir a las administraciones tributarias a adoptar una posición más agresiva en ciertos casos. A la vez, estas dificultades dejan espacio para que los contribuyentes utilicen el sistema tributario internacional en su beneficio.

Estos problemas comunes, que pueden generar un aumento de las disputas tributarias transfronterizas, requieren mecanismos eficientes y eficaces de prevención y/o de resolución de disputas transfronterizas. Como se verá más adelante, los mecanismos existentes no siempre ofrecen soluciones adecuadas o satisfactorias. Sin embargo, es importante señalar que el CCMP puede cubrir algunas de las brechas existentes, al proporcionar certidumbre tributaria en el caso de grandes proyectos transfronterizos muy específicos.

1.4. PREVENCIÓN DE DISPUTAS

LECCIONES CLAVE

- i. Ningún mecanismo de prevención o resolución de disputas puede ser pertinente en todos los casos. Los factores que influyen en la elección son el tamaño, la gobernanza y la estructura del contribuyente; la complejidad y la importancia económica de las transacciones; el nivel deseado de certidumbre tributaria, y la eficiencia en costos y tiempo.
- ii. Los mecanismos unilaterales de prevención y/o resolución de disputas deben ser reforzados con enfoques multilaterales.
- iii. Los mecanismos de prevención y resolución de disputas no son mutuamente excluyentes y, a menudo, se complementan.
- iv. La mayoría de los mecanismos de prevención de disputas existentes se centran en asuntos de PT.

Los mecanismos que proporcionan certidumbre tributaria se pueden dividir en mecanismos de prevención y mecanismos de resolución de disputas. Esta distinción se basa en el momento en que el contribuyente o la administración tributaria consideran que deben actuar. Los mecanismos de prevención de disputas se utilizan antes de que se produzca una

disputa. Incluyen los Programas de Cumplimiento Cooperativo, las consultas vinculantes (*rulings*) anticipadas, los APA, las auditorías conjuntas y los programas de evaluación y garantía de riesgos transfronterizos existentes, como el ICAP y el ETACA. Los mecanismos de resolución de disputas se utilizan después de que se produce una disputa e incluyen los PAM y el arbitraje. En muchos casos, los mecanismos unilaterales de prevención y/o resolución de disputas que se aplican solo a nivel nacional no pueden resolver las disputas tributarias transfronterizas (potenciales) (Owens et al., 2024). Por lo tanto, los países están considerando enfoques multilaterales para aumentar la probabilidad de hallar soluciones coordinadas a nivel transfronterizo.

Ningún mecanismo es una solución universal para todo tipo de transacciones o contribuyentes, puesto que, cada vez, deben considerarse diferentes factores. Estos incluyen, entre otros, el tamaño, la gobernanza y la estructura del contribuyente; la complejidad y la importancia económica de la transacción para la cual se busca la certidumbre; el nivel de certidumbre tributaria deseado, y la eficiencia en costos y tiempo. Por lo tanto, los mecanismos de prevención y resolución de disputas se complementan.

El tipo de asunto tributario que requiere solución también afectará las opciones disponibles para la prevención de disputas, ya que la mayor parte de las opciones existentes actualmente están relacionadas con los PT. Si bien el ICAP, en su configuración, también podría incluir los problemas de EP, hasta la fecha ha habido muy pocos asuntos de este tipo en el ICAP.



CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

2.1. ¿QUÉ ES EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS Y CÓMO PUEDE AYUDAR?

LECCIONES CLAVE

- i. El objetivo del Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) consiste en proporcionar certidumbre tributaria a grandes proyectos transfronterizos de manera eficiente, mediante la construcción de una relación de confianza entre el contribuyente y las administraciones tributarias implicadas.
- ii. No hay un enfoque único válido para todos los casos, y el CCMP permite a las partes interesadas acordar el alcance, los resultados deseados y el carácter de estos.

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- iii. Facilita la identificación temprana y la resolución de disputas entre las administraciones tributarias y los contribuyentes mediante debates en tiempo real entre actores involucrados.
- iv. El CCMP puede complementar eficientemente otros mecanismos, como los Acuerdos Anticipados de Precios (APA), y contribuir a reducir la carga de trabajo de los APA y los Procedimientos de Acuerdo Mutuo (PAM).

Para garantizar un contexto tributario sostenible, tanto las administraciones tributarias como los contribuyentes pueden desempeñar un papel fundamental. Las administraciones tributarias pueden asegurar la disponibilidad de herramientas para asegurar que los contribuyentes que cumplen sus obligaciones sean atendidos de la manera más eficiente posible. Los contribuyentes pueden respetar el espíritu y la letra de la ley y proporcionar información precisa, exhaustiva y oportuna a las administraciones tributarias (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Ante la necesidad de lograr la certidumbre tributaria de manera eficiente, las administraciones tributarias han concebido otras herramientas, como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés) y el programa Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés). Estos mecanismos son más eficientes que los tradicionales en términos de tiempo, pero ofrecen comodidad tributaria y no certidumbre tributaria legalmente vinculante. Por otro lado, algunas administraciones tributarias han visto en estos programas una posibilidad para acelerar sus procesos y disminuir el número de solicitudes de APA o PAM pendientes. El CCMP será una herramienta adicional en esta dirección y proporcionará comodidad tributaria con respecto a, potencialmente, todos los impuestos relacionados con proyectos transfronterizos individuales.¹³ Se puede considerar un instrumento para asegurar certidumbre con mayor rapidez que el APA, con un nivel de certidumbre parecido al del ICAP o el ETACA.

¹³ Para más información, véanse las secciones 3.6 y 3.7.

Concretamente, la expresión CCMP se refiere al uso de un enfoque de Cumplimiento Cooperativo (CC) en una situación transfronteriza para un proyecto específico, con el fin de propiciar una mayor confianza entre las partes interesadas y una mayor certidumbre en materia tributaria internacional, de manera eficiente, pragmática y oportuna, entre las múltiples administraciones tributarias y los contribuyentes implicados. No existe un enfoque único para establecer un programa de CCMP, pero las buenas prácticas y los principios de los programas nacionales de CC podrían ser útiles para los países que desean implementarlo. En este sentido, el Manual 2021 estableció recomendaciones clave para los programas de CC en la sección 1.03 (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). Allí se reconoce que un acuerdo de programa de CC basado en buenas prácticas debería incluir lo siguiente:

- i. Los objetivos del Programa de CC.
- ii. Un compromiso general de:
 - Imparcialidad, proporcionalidad y trato justo en la ejecución del Programa de CC.
 - Transparencia y confianza mutua entre la administración tributaria y el contribuyente.
 - Una relación clara basada en la cooperación colaborativa y el entendimiento mutuo, que genere mayor certidumbre y reduzca la carga administrativa para ambas partes.
- iii. La duración del acuerdo.
- iv. El reconocimiento de que las partes pueden tener diferencias legítimas de interpretación de la legislación tributaria, pero que eso no contraviene el espíritu del Programa de CC (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Además, los resultados de la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM) abarcaron los objetivos y compromisos de los programas nacionales de CC, ya que estos fueron identificados por las partes interesadas que participaron en esos programas. Sus respuestas destacaron objetivos y compromisos que también son pertinentes para los CCMP:

- i. Que todas las partes lleguen a un entendimiento común de los hechos tributarios y comerciales sobre la materia.
- ii. Que las conversaciones iniciales abarquen resultados deseados y parámetros de éxito en términos de tiempo, inversión de recursos para ambas partes y acuerdos sobre los resultados.

- iii. Que se debatan, de manera simultánea, los asuntos tributarios relevantes y la situación empresarial.
- iv. Que se desarrolle una confianza mutua basada en la relación y la tecnología, y que incluya lo siguiente:
 - Integridad de los sistemas de los contribuyentes para informar a las administraciones tributarias.
 - Todas las partes se comprometen de manera transparente con el proceso, los hechos y los resultados deseados.
 - Todas las partes participan de buena fe.

Trasladar los principios, objetivos y compromisos de los programas nacionales de CC a un contexto transfronterizo y multilateral, con enfoque específico en un determinado proyecto, permitiría proporcionar certidumbre tributaria a grandes proyectos transfronterizos. Además, la experiencia de las mejores prácticas y los principios de los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía existentes, como ICAP, ETACA y FCBD, podrían ser útiles para los países que deseen implementar un programa de CCMP. Sin embargo, como se verá más adelante, los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía existentes tienen algunas características diferentes, sobre todo un alcance más limitado, y estas diferencias deben tenerse en cuenta cuando corresponda.

La mayoría de los instrumentos internacionales existentes en materia de certidumbre tributaria se centran en los Precios de Transferencia. El CCMP se puede aplicar más ampliamente a diversos impuestos y, a partir de los principios del Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM), a un proyecto específico definido conjuntamente (como el desarrollo de infraestructura de oleoductos, vías férreas o puentes de peaje en las fronteras nacionales). Permite a las administraciones tributarias y al equipo especializado de la empresa multinacional (EMN) centrarse en los asuntos tributarios relevantes y actuales que afectan a las empresas y las distintas administraciones tributarias involucradas en ese proyecto.

El CCMP facilita las conversaciones en tiempo real entre las administraciones tributarias pertinentes y el contribuyente. Su objetivo es lograr un acuerdo general entre las diversas administraciones tributarias sobre la correcta tributación desde el comienzo de un proyecto y durante su ejecución. En este sentido, se entiende por “conversación en tiempo real” la discusión de las transacciones y sus implicaciones fiscales con las administraciones tributarias antes de la fecha de presentación de la declaración

de impuestos (por ejemplo, varios meses después del cierre del ejercicio). Estas conversaciones pueden tener lugar antes o después de las transacciones (Christodoulopoulos et al., 2025). Se considera que realizar este debate antes de la transacción es el enfoque más efectivo para proporcionar seguridad a los participantes del CCM. Sin embargo, las administraciones tributarias participantes deberían ponerse de acuerdo sobre el enfoque que se seguirá en un determinado Programa de CCMP.

En cuanto al aspecto “en tiempo real” de las conversaciones entre el contribuyente participante y las administraciones tributarias, es importante aclarar que las administraciones tributarias no asesoran a las EMN sobre cómo ejecutar la transacción. Más bien, la EMN confirma los hechos de la transacción y concede a las administraciones tributarias la posibilidad de evaluar los hechos en tiempo real y establecer un entendimiento sobre cómo ve cada parte el probable tratamiento tributario. Luego, la EMN utilizará las conversaciones para decidir por sí misma cómo procederá con la transacción.

Si las administraciones tributarias implicadas expresan su perspectiva del tratamiento tributario en las primeras etapas de las conversaciones con el contribuyente, cualquier malentendido o punto de desacuerdo se puede identificar y analizar en una etapa temprana e, idealmente, resolver.¹⁴ En algunas circunstancias comerciales, puede que el contribuyente también tenga la oportunidad potencial de revisar los planes de negocio o el tratamiento tributario propuesto, si las conversaciones se celebran en tiempo real,¹⁵ pero no debe considerar este proceso como una oportunidad para sondear los límites de lo que es aceptable para las administraciones tributarias. La programación de estas conversaciones puede ayudar a construir confianza y certidumbre entre todas las partes sobre el tratamiento tributario, pero presupone la existencia de buena fe en ambos lados y la voluntad de llegar a un resultado conjunto.

Al participar en un programa de CCMP, las administraciones tributarias no siempre obtendrán seguridad plena sobre una transacción, ni el contribuyente tendrá siempre la certidumbre de que el tratamiento tributario que considera adecuado es aceptable para las administraciones tributarias. Sin embargo, al sostener conversaciones en tiempo real sobre la

¹⁴ Sin embargo, siempre habrá casos en los que las administraciones tributarias no puedan resolver problemas que han surgido o surgirán, ya que puede que no siempre esté permitido bajo el marco jurídico aplicable.

¹⁵ En relación con el significado de la expresión “en tiempo real”, véase el párrafo precedente.

transacción, los perfiles de riesgo y el tratamiento tributario esperado, las ineficiencias en la relación entre las partes se pueden minimizar y ambos actores pueden tomar decisiones mejor fundamentadas.

El CCMP se considera un instrumento complementario a otros mecanismos de prevención de disputas, como los APA. Esto se debe a que, normalmente, los APA son más útiles cuando las transacciones son complejas o requieren un análisis legal y/o económico detallado, ya que los costos y recursos que requiere un APA pueden ser elevados. En transacciones o series de transacciones menos complejas, puede que un APA bilateral o multilateral no sea la opción más adecuada; el CCMP podría proporcionar la certidumbre tributaria deseada de forma más rápida y económica. Una vez que se ha seleccionado un mecanismo de certidumbre tributaria, los hechos y circunstancias de una transacción deben evaluarse individualmente. Por lo tanto, el CCMP puede tener un impacto positivo en la carga de trabajo de los APA y/o los PAM, y reducir el número de casos pendientes con las administraciones tributarias. Sin embargo, es posible que la participación en los Programas de CCMP no sea costo-eficiente para las pequeñas y medianas empresas o las administraciones tributarias con recursos limitados (recuadro 2.1.).

RECUADRO 2.1. EJEMPLOS DE AYUDA CON BASE EN EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

Para financiar su inversión en el oleoducto (véase el recuadro 1.1), la empresa multinacional (EMN) A se propone constituir una compañía (compañía X) en el país A y financia esa compañía con una combinación de capital y deuda procedentes de su sede central (compañía Y) en el país H. Sus primeras actividades empresariales serán adquirir oficinas para la supervisión de la construcción y firmar un contrato con empresas extranjeras del grupo para la entrega de materiales y la provisión de servicios dentro del grupo con la compañía Y, así como con compañías de construcción y proveedores de servicios externos locales en los países A (país de la extracción), B, C y D, los tres países a través de los cuales pasará el oleoducto.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 2.1. EJEMPLOS DE AYUDA CON BASE EN EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

La EMN A tiene dudas sobre la aplicación de las normas de subcapitalización del país A, aunque ha decidido su financiamiento con base en motivos comerciales legítimos. Además, hay incertidumbre sobre si los países B y C aceptarán sus precios para el suministro de materiales dentro del grupo y teme que las administraciones tributarias de los países C y D consideren que la compañía X tiene establecimientos permanentes (EP) en estos dos países y les asignen ingresos. Por último, si bien a la compañía X se le cobra el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los servicios que recibirá de la compañía Y, no tiene certeza de si estos servicios se consideran sujetos al IVA en el país A. Las compañías X e Y pueden solicitar a las administraciones tributarias de los países A y H un Acuerdo Anticipado de Precios (APA) bilateral sobre los precios de las transacciones dentro del grupo y participar en el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) para estudiar si existen EP en los países C y D. Sin embargo, no hay un mecanismo multilateral transfronterizo que les proporcione certidumbre sobre la aplicación de las normas de subcapitalización del país A. Tampoco existe un mecanismo de ese tipo que ofrezca certidumbre tributaria con respecto al tratamiento del IVA en los servicios dentro del grupo. Para obtener certidumbre tributaria en todos estos aspectos, la EMN A contacta con las administraciones tributarias de todos los países y solicita participar en un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP). La EMN A ha recibido asesoramiento profesional externo en los temas mencionados y pondrá a disposición de las administraciones tributarias participantes, de forma documentada, su propuesta de tratamiento tributario en el contexto del CCMP. En consecuencia, las administraciones tributarias no “asesorarán” a la EMN A, sino que tendrán la oportunidad de explicar sus opiniones si tienen un desacuerdo con la EMN A.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 2.1. EJEMPLOS DE AYUDA CON BASE EN EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

La EMN B y las administraciones tributarias de los países pertinentes acuerdan introducir un programa de CCMP (véase el recuadro 1.1). Concretamente, la EMN B se compromete a presentar proactivamente las partes relevantes de su Marco de Control Fiscal (MCF) a las administraciones tributarias participantes, lo cual les permite disponer de la misma información e idéntico entendimiento de los hechos y circunstancias. Esto les permite verificar la robustez (es decir, la precisión y la exhaustividad) del MCF del contribuyente. Esto implica proporcionar a las administraciones tributarias toda la información pertinente sobre la transacción ejecutada, como el plan de ejecución; las cuentas anuales de todas las empresas implicadas; la documentación de Precios de Transferencia; todos los documentos legales (por ejemplo, contratos de préstamos, resoluciones del directorio sobre la constitución de una nueva entidad legal, etc.); un esquema organizacional del grupo, y declaraciones anteriores del Impuesto sobre las Sociedades y del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre Bienes y Servicios. Como la EMN B ha revelado toda la información relevante a las administraciones tributarias y actúa con transparencia con ellas, estas también pueden seguir un enfoque similar y evaluar el riesgo de las transacciones analizadas de manera imparcial.

Las administraciones tributarias no harán ninguna concesión a la EMN B, puesto que este no es el objetivo del CCMP; interpretarán las normas pertinentes y procurarán llegar a un resultado congruente con la letra y el espíritu de la ley.

El Programa de CCMP se diferencia de los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía, como ICAP, ETACA y FCBD, en los siguientes aspectos:

- El CCMP se refiere a los riesgos tributarios de las transacciones que forman parte de un proyecto específico, mientras que los otros programas pueden cubrir riesgos tributarios de transacciones diferentes y no relacionadas entre sí.

- El CCMP puede cubrir riesgos tributarios derivados de una amplia gama de impuestos, mientras que el alcance de los programas existentes se centra en ciertos riesgos de PT.
- Si bien los programas existentes de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía, tanto el CCMP como ICAP y ETACA, tienen un aspecto prospectivo (es decir, períodos de prórroga), el CCMP, debido a su vínculo con el proyecto, está concebido para el período actual y para cubrir asuntos contemporáneos. En cambio, otros programas (por ejemplo, el ICAP) se basan en una revisión de períodos anteriores (períodos cubiertos).

Surge la pregunta de si los mismos resultados que obtuvo el CCMP se podrían lograr mediante la mera ampliación de los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía existentes. Los miembros del Grupo de Trabajo sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Grupo de Trabajo CCM) opinan que, de hecho, se podrían alcanzar los mismos resultados con la ampliación de los programas existentes. En este sentido, el análisis realizado para este informe puede servir de base para ampliar el alcance del ICAP, el ETACA y el FCBD, más allá de los asuntos de PT, y proporcionar certidumbre tributaria a grandes proyectos transfronterizos en relación con los riesgos tributarios asociados a diferentes impuestos. Por lo tanto, el concepto de CCMP no se desarrolló para reemplazar los programas existentes; más bien, podría contribuir a su expansión. A la vez, los países pueden basarse en la orientación de este informe para establecer Programas de CCMP individuales, independientemente de si participan o tienen experiencia en los programas existentes de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía.

2.2. BENEFICIOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. La mayoría de los consultados en la Encuesta CCM declaró que apoyaría la participación en un CCMP.

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- ii. Según sus respuestas, los motivos de su actitud positiva hacia el CCMP son que este mecanismo puede: a) generar mayor certidumbre tributaria temprana, b) promover la buena gobernanza, c) incrementar la transparencia y la confianza, d) aumentar la eficiencia (recursos, esfuerzos, costos) y e) propiciar una resolución más rápida de los problemas tributarios.
- iii. El CCMP fomenta la colaboración entre las administraciones tributarias y las EMN, ayuda a reducir las largas disputas y auditorías en los grandes proyectos transfronterizos y contribuye a mejorar la cooperación entre las administraciones tributarias.
- iv. Es una alternativa eficiente a las auditorías unilaterales, que suelen iniciarse varios años después de la presentación de las declaraciones de impuestos y pueden ser contraproducentes porque no están coordinadas y pueden generar disputas tributarias prolongadas.

En la Encuesta CCM, el 70% de los consultados (un 74% de representantes empresariales, un 56% de representantes de administraciones tributarias y un 100% de investigadores) consideró la introducción de un programa de CCMP, o la participación en él, como una medida positiva. Solo el 13% respondió que no consideraría participar en un programa de ese tipo, por falta de necesidad o por reservas en cuanto a la asignación de los recursos. El resto se mostró indeciso.

Los principales motivos por los que los encuestados verían la introducción de un programa de CCMP, o la participación en él, como un avance positivo están relacionados con la necesidad reconocida de una mayor y/o temprana certidumbre tributaria. Estos motivos se pueden agrupar en los siguientes temas:

- Promoción de la buena gobernanza.
- Transparencia y confianza.
- Eficiencia (recursos, esfuerzos, costos).
- Rapidez en la resolución de problemas.

Un diálogo exitoso entre las administraciones tributarias y las EMN debería ser beneficioso para ambas partes, porque contribuye a la estabilidad de las inversiones y reduce las largas disputas y auditorías relacionadas con los proyectos transfronterizos. Además, aporta a la mejora de la cooperación entre diferentes administraciones tributarias (recuadro 2.2.).

RECUADRO 2.2. EJEMPLO DE BENEFICIOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

Después de entrar en un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP), la empresa multinacional (EMN) A tuvo la oportunidad de obtener certidumbre tributaria con respecto a casi todos los aspectos del proyecto de infraestructura transfronterizo previsto, excepto la existencia de un establecimiento permanente en el país C. Por lo tanto, puede proceder a la ejecución de sus planes de negocio, con la certeza de que probablemente no destinará recursos a auditorías, ya que la mayoría de los aspectos del proyecto ha sido aclarada. Además, las administraciones tributarias no destinarán recursos a auditar a la EMN A, puesto que ya han revisado y evaluado los riesgos de las transacciones que forman parte del proyecto. Cualquier problema potencial que surja durante la implementación y ejecución del proyecto se abordará y, de ser necesario, se resolverá. En relación con la posible existencia de un EP en el país C, un asunto que afecta a los países A y C, las administraciones tributarias de estos países no pudieron clasificarlo como de bajo riesgo. Por lo tanto, el contribuyente y las administraciones tributarias pueden optar por aplicar un Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM). No obstante, el PAM será mucho más eficiente, ya que todas las partes tienen un entendimiento común de los hechos, y las controversias se refieren a la interpretación de las disposiciones legales pertinentes.

Probablemente, la alternativa a la coordinación y la evaluación común de riesgos en el contexto del CCMP serían las auditorías no coordinadas realizadas a nivel nacional, o incluso auditorías conjuntas coordinadas, que

presentan algunas desventajas, ya que pueden consumir mucho tiempo. Normalmente, una auditoría se inicia después de la presentación de la declaración de impuestos y antes de que expire el plazo de prescripción. El tiempo necesario para la investigación puede extenderse varios períodos tributarios (con la provisión de información a menudo frustrada por cambios en el personal o porque ciertos hechos son difíciles de recordar o corroborar), y la desconfianza mutua prolonga los debates. Una vez que la administración tributaria llega a una conclusión, depende del contribuyente impugnar la decisión. Esto puede llevar a más interacciones por la vía legal y a costos adicionales para ambas partes hasta que se logre una resolución final. Si bien una parte se denomina “ganadora”, en realidad ninguna de las dos gana. Ambas partes destinan tiempo y recursos para llegar a un resultado que puede ser marginalmente preferible, pero pierden la oportunidad de trabajar sobre una base de confianza y lograr una certidumbre temprana (recuadro 2.3).

RECUADRO 2.3. EJEMPLO DE BENEFICIOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

La empresa multinacional (EMN) B se había postulado a un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) en las administraciones tributarias de los países donde se habían establecido las nuevas empresas. Sin embargo, las administraciones tributarias de dos de los países en cuestión habían celebrado previamente Acuerdos Anticipados de Precios (APA) bilaterales sobre Precios de Transferencia con algunos de los países implicados en las transacciones, donde se produjo un cambio de funciones debido a la nueva transacción comercial. Estos países no formaban parte de la solicitud del Programa de CCMP y, a petición del contribuyente, se negaron a participar. En consecuencia, el contribuyente ejecutó el plan de acción y, simultáneamente, solicitó un cambio en las condiciones del APA bilateral para la jurisdicción afectada. Después de cuatro años, las administraciones tributarias involucradas

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 2.3. EJEMPLO DE BENEFICIOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

no llegaron a una conclusión sobre el análisis funcional del APA bilateral revisado; a la vez, iniciaron una auditoría de la transacción y solicitaron información al contribuyente. Las administraciones tributarias de los países afectados por la transacción no se mostraron de acuerdo con el cambio de funciones, al comparar los acuerdos APA bilaterales, y emitieron liquidaciones tributarias. La EMN B deseaba alcanzar un acuerdo tributario en la jurisdicción respectiva, en virtud de las propuestas hechas en el contexto del Programa de CCMP. Después de un largo procedimiento administrativo, el caso llegó a los tribunales nacionales al cabo de un año (4,5 años después de la transacción), donde las partes discreparon tanto en los hechos como en las circunstancias de la transacción y las cuestiones legales. Si la EMN B y las administraciones tributarias de los países que iniciaron la litigación hubieran podido reducir los ámbitos de preocupaciones y completar un enfoque CCMP, el plazo para la resolución de los asuntos se habría acortado considerablemente, mientras que los costos y el tiempo empleado hubieran disminuido.

En un programa de CCM centrado en un proyecto específico, debería ser posible gestionar adecuadamente el alcance y ofrecer mayor certidumbre a los participantes en un plazo razonable mediante una consulta temprana. Las secciones siguientes abordan los beneficios del CCMP más detalladamente.

2.2.1. Promoción de la buena gobernanza

El concepto de buena gobernanza es más amplio que el CC y el CCMP. Sin embargo, el CCMP tiene un importante potencial para promover la buena gobernanza en materia tributaria. La gobernanza tributaria en las empresas es la parte de la gobernanza corporativa relacionada con la tributación (Gribnau, van der Hel y Sigle, 2025). La buena gobernanza

tributaria comprende la creación de marcos, procesos y prácticas robustos en las EMN para asegurar que las obligaciones tributarias se cumplan de manera ética, transparente y eficiente. En una EMN, la buena gobernanza tributaria es esencial para generar confianza a nivel de directorio, frente a partes interesadas externas, respecto de que los asuntos fiscales se gestionan responsablemente.¹⁶

Los contribuyentes deben asegurarse de cumplir no solo la letra de la ley, sino también la intención y el espíritu de la legislación tributaria, lo cual significa “discernir y seguir la intención de la legislación”. Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial Responsable destacan que las empresas “deben considerar la gobernanza y el cumplimiento tributarios como elementos importantes de sus sistemas de supervisión y gestión de riesgos en general”. Los directorios de las empresas deben adoptar estrategias de gestión de riesgos tributarios para garantizar la identificación y la evaluación exhaustivas de los riesgos financieros, regulatorios y reputacionales asociados a la tributación (OCDE, 2023b). La buena gobernanza tributaria y la transparencia también desempeñan un rol fundamental desde la perspectiva ambiental, social y de gobernanza (ESG, por su sigla en inglés) (Gribnau, van der Hel y Sigle, 2025).

El objetivo de la buena gobernanza tributaria es “permitir a las partes interesadas comprender mejor el cumplimiento de las empresas de las normas tributarias nacionales e internacionales” (Gribnau, van der Hel y Sigle, 2025; VNO-NCW, 2022b). La buena gobernanza tributaria genera confianza y certidumbre en los procesos y resultados y, por lo tanto, tiene un impacto en las calificaciones de riesgo que las administraciones tributarias aplican a las empresas. La transparencia tributaria es la piedra angular de la buena gobernanza, y el CCMP anima a los contribuyentes a demostrar una sólida gobernanza tributaria ante la administración tributaria mediante el desarrollo de una estrategia fiscal, un MCF de alta calidad, buenos procesos internos de control y amplios requisitos de divulgación y transparencia, entre otros elementos.¹⁷ En los CCMP hay un mayor grado

¹⁶ Para una visión general de la buena gobernanza corporativa en asuntos tributarios, véase Calderón (2020).

¹⁷ Para más detalles en relación con el concepto de buena gobernanza en asuntos tributarios, véanse Gribnau, van der Hel y Sigle (2025); Gribnau (2024) y van der Eenden y Klein (2020).

de divulgación a la administración tributaria, que incluye las políticas tributarias internas y el MCF. Entender cómo funciona el MCF de la EMN aumenta la confianza de las administraciones tributarias y asegura que el contribuyente cumpla las leyes tributarias locales e internacionales.¹⁸

Las buenas prácticas de gobernanza tributaria de los contribuyentes que participan en un programa de CCMP pueden tener un impacto positivo en más contribuyentes. Por ejemplo, el Programa Nacional de CC en Países Bajos produjo una guía de buenas prácticas con base en las experiencias de los contribuyentes participantes (Belastingdienst, 2023). La guía se puso a disposición de los contribuyentes no participantes, lo que les dio la oportunidad de beneficiarse de las buenas prácticas de gobernanza desarrolladas en el contexto del programa. Cuando los asesores fiscales que trabajan con las administraciones tributarias neerlandesas asesoran a sus clientes que participan en el Programa Nacional de CC, promueven las buenas prácticas y los principios del CC con otros clientes que no participan en el programa, de modo que promueven aún más las buenas prácticas de gobernanza tributaria.

Los investigadores neerlandeses analizaron las iniciativas de gobernanza tributaria de la Asociación Neerlandesa de Inversionistas para el Desarrollo Sostenible (que en 2014 publicó el informe *Good Tax Governance in Transition: Transcending the Debate to CSR*); la oficina tributaria de Australia (que en 2016 publicó *Seven Principles of Effective Tax Governance*); The B Team (que en 2018 publicó *Seven Responsible Tax Principles*); Holland Quaestor (que en 2019 publicó *Tax Integrity Guideline* con principios básicos para la provisión de servicios de los fideicomisos), y la Global Reporting Initiative (que en 2019 publicó *GRI 207: Tax Standard*). El análisis dio como resultado una guía de cinco principios generales que un marco de gobernanza tributaria debería incluir: i) una descripción de la estructura organizacional; ii) un registro de la estrategia fiscal; iii) una descripción de la actitud hacia el cumplimiento tributario; iv) una descripción del diseño del control fiscal, y v) un protocolo para la comunicación y la rendición de cuentas de su política tributaria a las partes interesadas (Huisckers-Stoop, 2021). La pregunta acerca de si el Programa Nacional de CC en Países Bajos, que fue perfeccionado en 2020, se puede considerar estándar para la buena gobernanza tributaria tiene respuesta afirmativa,

¹⁸ Para una visión general de la gobernanza corporativa para las empresas y el rol del MCF, véase Calderón (2020).

siempre que las empresas sujetas a este programa (no solo las EMN), además de rendir cuentas de su política tributaria a las autoridades tributarias neerlandesas, diseñen un protocolo de comunicación que las obligue a rendir cuentas públicamente a otras partes interesadas, más allá de las autoridades tributarias con las que han establecido la relación en el CC. Por lo tanto, los principios que un marco de gobernanza tributaria debería contener están plenamente representados en el Programa Nacional de CC de Países Bajos.

Las EMN podrían proporcionar mayor seguridad a las administraciones tributarias al adoptar los códigos de conducta o principios de buenas prácticas de la gobernanza tributaria. Por ejemplo, en Países Bajos, las EMN han adoptado el Tax Governance Code (VNO-NCW, 2022a). Más de 40 grandes EMN neerlandesas han acordado una serie de elementos que establecen un alto estándar en términos de transparencia y cumplimiento tributario (VNO-NCW, 2022b). Este código se acordó en los debates con el movimiento sindical, las organizaciones no gubernamentales, expertos tributarios y académicos, que contaron con el trabajo de The B Team.¹⁹

A nivel de la administración tributaria, el CCMP supone una mejora en la buena gobernanza tributaria y, a su vez, estimula las acciones para seguir mejorándola. La buena gobernanza en el contexto del CCMP cumpliría dos objetivos. En primer lugar, establecería una relación de trabajo abierta con el contribuyente, basada en la colaboración y la confianza. En segundo término, garantizaría que los contribuyentes involucrados en el CCMP no reciban un trato preferencial debido a su participación.

Aunque el CCMP se basa en la divulgación anticipada del contribuyente participante, esto no les da a las administraciones tributarias un cheque en blanco para solicitar arbitrariamente cualquier tipo de información. Un Programa de CCMP debe funcionar de manera significativa, transparente y coherente. Asimismo, las administraciones tributarias deben explicar la necesidad de la información específica requerida al contribuyente y asegurar su uso eficiente y efectivo (Owens y Leigh-Pemberton, 2023).

Los empleados de la administración tributaria no solo deben contar con los conocimientos necesarios para entender los problemas tributarios que afrontan los participantes en el CCMP, sino que también deben desarrollar un entendimiento comercial de la estructura, el tamaño, las

¹⁹ The B Team es una organización donde las EMN buscan orientación. Véase The B Team (2018).

actividades y los procesos internos de los participantes, así como del entorno empresarial general en el que operan. Por lo tanto, a través del CCMP, las administraciones tributarias pueden mejorar el conocimiento empresarial de sus empleados (Owens y Leigh-Pemberton, 2023).

Las administraciones tributarias que deseen establecer un programa de CCMP deben implementar mecanismos adecuados que les permitan asegurar una aplicación imparcial y transparente del programa, que velará por procedimientos y resultados justos. La participación en un CCMP requiere integridad de los sistemas, procedimientos y prácticas del personal, puesto que esto es fundamental para alcanzar la eficiencia en el Programa de CCMP y asegurar la confianza pública (Owens y Leigh-Pemberton, 2023).

La buena gobernanza en la administración tributaria requiere establecer salvaguardias adecuadas (por ejemplo, el principio de “cuatro ojos” y la rotación de los equipos de auditoría de CC). Esto contribuiría a asegurar que el Programa de CCMP no tiene tratos de favor ni genera situaciones en las que los participantes tienen condiciones más beneficiosas que las empresas que no participan en esos programas.²⁰ Este tema también está estrechamente relacionado con la percepción pública del CCMP, que se aborda en la sección 2.3.6.

2.2.2. *Transparencia y confianza*

La transparencia es un elemento fundamental de la buena gobernanza. Los contribuyentes demuestran transparencia mediante el intercambio abierto y honesto de información que se considera útil y significativa para las partes interesadas y se proporciona con puntualidad. Sin un contexto y una relevancia adecuados, una mayor cantidad de información no genera, necesariamente, una mayor transparencia. Tener procesos sólidos de gobernanza tributaria y demostrar la integridad de los sistemas de cumplimiento tributario del contribuyente generan más confianza en el tratamiento tributario de las transacciones para las partes interesadas, incluida la administración tributaria (Gribnau, van der Hel y Sigle, 2025).

Aparte de una gobernanza tributaria sólida y sistemas de cumplimiento robustos, para desarrollar la transparencia y la confianza entre las partes interesadas del CCMP hacen falta otros elementos. En primer lugar,

²⁰ Véase Hofstätter (2020) y véase también, Martini, Russo y Pankov (2021). Este tema puede abordarse mediante la transparencia y la rendición de cuentas. Para un análisis pertinente, véanse Owens y Leigh-Pemberton (2021) y van der Enden y Bronżewska (2014).

se requiere una relación de trabajo basada en el entendimiento, que sentará las bases para generar confianza entre las partes interesadas. Además, el contribuyente debe tener una estrategia tributaria que le permita a la administración tributaria comprender a la EMN y decidir sobre su participación en el Programa de CCMP (Gribnau, van der Hel y Sigle, 2025). En este sentido, una estrategia tributaria se construye a nivel de la EMN, por lo que es relevante para todas las administraciones tributarias. De esta manera, las administraciones tributarias pueden analizar conjuntamente la estrategia tributaria de una EMN para llegar a resultados coherentes.

Las transacciones transfronterizas son complejas y pueden generar diversas situaciones, como la doble tributación, si los dos países pretenden gravar el mismo ingreso dos veces. Se trata de un efecto dominó si la transacción se reclasifica, lo que conlleva una mayor recaudación en un país a expensas de una menor tributación en otro, o, incluso, puede conducir, potencialmente, a una situación donde el ingreso no tribute en ninguno de los dos países.

Los Programas de CCMP pueden construir confianza entre las administraciones tributarias, porque permiten al contribuyente explicar de manera coherente los hechos del caso a todas las partes interesadas simultáneamente. Esto ayuda a las administraciones tributarias a entender que el tratamiento tributario aplicado en todos los países es razonable y no perjudica a ninguno de ellos. Mediante debates abiertos y previos, o simultáneos, a la realización del hecho imponible sobre la interpretación de las leyes tributarias pertinentes, las administraciones tributarias también pueden fomentar la confianza y la transparencia ante otras partes interesadas (EMN y otras administraciones tributarias). Las personas que respondieron la Encuesta CCM, pertenecientes a todas las categorías de partes interesadas, indicaron que veían un potencial positivo en participar en un programa de CCMP, de modo que los diversos impuestos aplicables a un proyecto que abarca más de una jurisdicción (por ejemplo, un oleoducto) pudieran ser debatidos entre las administraciones tributarias pertinentes. Esto proporciona mayor certidumbre tributaria (temprana), promueve las actividades transfronterizas y mejora la cooperación con las administraciones tributarias extranjeras.

El desarrollo del MCF (y los controles de buenas prácticas) permite a las administraciones tributarias comprobar aleatoriamente los marcos de gobernanza y tener más confianza en la gestión tributaria de una EMN. Por otro lado, un estándar ampliamente aceptado de declaración de

impuestos y garantía de cumplimiento para los MCF permitiría a las administraciones tributarias sentirse más seguras respecto de la gestión tributaria de una EMN, al aceptar la evaluación del MCF realizada por sus pares (es decir, otras administraciones tributarias).²¹

2.2.3. *Rapidez en la resolución de problemas*

La Encuesta CCM indica que uno de los defectos percibidos en los instrumentos tributarios internacionales actuales (desde la perspectiva de las EMN) es el tiempo que se requiere para llegar a un acuerdo con la administración tributaria sobre el tratamiento tributario de un proyecto. En ocasiones, este proceso dura varios años.

Los resultados de la Encuesta CCM revelan que los participantes valorarían celebrar conversaciones oportunas (ya sea en tiempo real o en relación con el último ejercicio fiscal) para que las partes puedan debatir y acordar el tratamiento tributario con el personal involucrado en las transacciones, de modo que la EMN pueda avanzar con la planificación empresarial, la previsión fiscal de caja y los presupuestos del proyecto con un mayor nivel de seguridad. Asimismo, las administraciones tributarias tendrían mayor claridad sobre las consecuencias tributarias de las transacciones relevantes y una mayor certeza sobre los flujos de ingresos.

Algunos encuestados comentaron experiencias negativas con los instrumentos tributarios internacionales existentes para obtener certidumbre tributaria (el proceso de APA, en particular). Las quejas más habituales fueron que el proceso es lento e intensivo en recursos, y que el costo y el esfuerzo necesarios superan por mucho la certidumbre lograda. A pesar de que una de las ventajas debería ser una respuesta más rápida de las administraciones tributarias y, por lo tanto, una certidumbre anticipada sobre la posición fiscal, las respuestas a la Encuesta CCM (preguntas 14 y 15) demuestran que una de las debilidades de los programas existentes es su lentitud y, en consecuencia, la necesidad de destinar recursos considerables a la aceleración del proceso. Se puede deducir la misma

²¹ El desarrollo de una norma común de reporte y garantía es el tema que trata el Grupo de Trabajo Multilateral sobre Marco de Control Fiscal del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo liderado por el Centro de Política Fiscal Global, del Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, de la Universidad de Economía y Empresa de Viena. Para obtener más información sobre los aspectos del MCF que son relevantes para el CCM, véase la sección 4.6 de este documento.

conclusión de la respuesta a la pregunta 7, sobre las mejoras necesarias en los programas nacionales de CC existentes. La mayoría de los encuestados respondió que la complejidad, la duración y la cantidad de recursos necesarios para lograr la certidumbre tributaria eran puntos débiles del programa.²²

La Encuesta CCM revela la disyuntiva entre tiempo y certidumbre, ya que un proceso de CCMP más rápido probablemente generaría un nivel de comodidad tributaria inferior a la plena certidumbre tributaria,²³ pero con el beneficio de ser adecuado para la cantidad de recursos destinados y el tiempo empleado. Se requiere más investigación con una muestra más amplia para sacar conclusiones definitivas.

2.2.4. Eficiencia: recursos, esfuerzos, costos

El pago exacto y puntual de los impuestos es clave, tanto para el Tesoro como para las empresas. El CCMP ofrece una manera de generar certidumbre tributaria. La certidumbre es un concepto amplio y sus parámetros pueden ser discutidos y acordados por las partes involucradas, de modo que el resultado para la administración tributaria y el contribuyente se corresponda con el uso del tiempo y los recursos, a fin de que ambas partes se centren en debates con mayor riesgo potencial, que justifiquen la inversión. Los resultados de la Encuesta CCM indican que la mayoría de las administraciones tributarias y los contribuyentes cree que el CCM (y, específicamente, el CCMP) podría maximizar el uso del tiempo y los costos del equipo al proporcionar información de manera oportuna. Si todas las partes (incluido el personal pertinente de diversas administraciones tributarias) pueden debatir los hechos y la información conjuntamente, pueden generar un entendimiento común de la situación, lo cual debería maximizar la eficiencia.

Con respecto al uso de los acuerdos transfronterizos o tripartitos existentes, algunos encuestados señalaron que, aunque no son vinculantes, proporcionan una certidumbre de “buena fe” en el tratamiento de asuntos específicos (temas de PT) con relativa rapidez. Estos participantes no tuvieron que invertir recursos importantes por la vía de los APA ni posteriormente tuvieron que embarcarse en costosos procesos de resolución

²² Para obtener una visión general de las preguntas de la encuesta CCM, véase el anexo 2.

²³ Para acceder a más información, véase la sección 3.7 de este documento.

de disputas.²⁴ Por consiguiente, si se usaran los CCMP, se podría obtener un beneficio similar en los asuntos tributarios más allá del ámbito de los PT. Incluso en el caso del CCMP, lograr este resultado requeriría un cierto grado de escrutinio. Sin embargo, se prevé que este escrutinio sería menos exhaustivo que en el caso de los APA (o los PAM) y que la participación en un CCMP podría proporcionar comodidad tributaria más eficientemente en términos de tiempo.²⁵

Por otro lado, el CCMP puede proporcionar el beneficio natural de actualizar las competencias de los equipos de la administración tributaria involucrados en él. Los empleados de las administraciones tributarias pueden obtener un mejor entendimiento de los asuntos actuales relevantes para un sector empresarial determinado, lo que les proporcionará conocimientos más actualizados y especializados para futuros trabajos.

Los costos de resolución de las disputas tributarias suelen medirse en términos del dinero gastado (por ejemplo, acuerdos, honorarios de asesores o ambos, desde el punto de vista de la EMN, y gastos por servicios legales de la administración tributaria). Sin embargo, también hay costos indirectos bajo la forma de tiempo del personal, tanto de la EMN como de la administración tributaria, durante una auditoría fiscal o al intentar resolver un problema, así como un costo de oportunidad por el tiempo que se podría haber dedicado a otras tareas valiosas durante ese mismo período. Además, desde la perspectiva de las administraciones tributarias y los gobiernos, puede que también exista un costo de oportunidad indirecto debido al impacto negativo en el clima de inversión. La prevención de esas disputas o la posibilidad de que todas las partes interesadas lleguen a un acuerdo más temprano sobre el tratamiento tributario previsto les permiten a las EMN considerar si tienen que modificar la transacción planificada. Un Programa de CCMP por el cual las administraciones tributarias pueden confiar *justificadamente* en el contribuyente y mantener la inspección en un alto nivel permite a la EMN y a las administraciones tributarias ahorrar tiempo, al reducir las auditorías costosas que conducen a ajustes y litigios.

Por último, la certidumbre tributaria temprana que se logra a través del CCMP podría permitir a las EMN registrar menores montos de posiciones fiscales inciertas en sus estados financieros. Esto les abriría la posibilidad

²⁴ En la práctica, esto significa que hay mucho menos riesgo de que sea necesario resolver disputas. Sin embargo, el menor nivel de certidumbre (es decir, una certidumbre que no es legalmente vinculante) implica que todavía pueden surgir disputas.

²⁵ Véase Plazos en el ICAP frente a otras vías para alcanzar la certeza fiscal en OCDE (2024).

de distribuir o reinvertir el monto correspondiente (Majdańska y Leigh-Pemberton, 2018). Las administraciones tributarias podrían disminuir la cantidad de impuestos en riesgo y reducir la brecha tributaria, es decir, la diferencia entre los ingresos que se habrían pagado si todos los contribuyentes hubieran cumplido plenamente con sus obligaciones y el monto recaudado.

2.3. DESAFÍOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. El CCMP puede plantear desafíos que se deben abordar.
- ii. Según las respuestas de los participantes en la Encuesta CCM, se han identificado las siguientes categorías de desafíos: a) falta de confianza; b) limitaciones vinculadas a los costos y los recursos financieros; c) limitaciones de recursos humanos; d) desafíos legales y culturales; e) complejidad potencial del CCMP, y f) percepción pública y gobernanza.
- iii. La transparencia entre las administraciones tributarias y los contribuyentes en relación con el enfoque adoptado en el CCMP puede disminuir la especulación sobre la probabilidad de exceso de auditorías.
- iv. La estandarización, la capacitación y la asignación eficiente de recursos son esenciales para gestionar la complejidad y los costos, así como para asegurar que ambas partes obtengan beneficios tangibles.
- v. Un sólido marco de gobernanza, la transparencia y la comunicación clara son clave para evitar la desconfianza pública y las ideas erróneas sobre que el CCMP sea un acuerdo tributario preferencial.

Como en todo mecanismo colaborativo, hay desafíos potenciales, reales y percibidos, que es preferible tener en cuenta tempranamente y en términos holísticos. Aunque no todos los Programas de CCMP los afrontarán, los siguientes desafíos se pueden prever y gestionar.

2.3.1. Falta de confianza

El capítulo 6 del Manual 2021 aborda la importancia de generar confianza entre las partes interesadas y la sociedad civil (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). En un programa de CCMP existirán los mismos problemas de construcción y retención de la confianza, y el enfoque multilateral introduce uno más, que es la falta de confianza. Este problema puede presentarse de tres maneras (recuadro 2.4):

- Entre el contribuyente y la administración tributaria, donde tradicionalmente no ha existido una cultura de CC.
- Entre las administraciones tributarias involucradas en un caso multilateral, potencialmente cuando una parte tiene más experiencia y recursos que la otra o cuando las administraciones tributarias tienen diferentes intereses.
- Entre la sociedad civil y la comunidad tributaria (contribuyentes y administración tributaria).

RECUADRO 2.4. EJEMPLOS DE DESAFÍOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

Antes de decidirse a solicitar un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP), a los altos directivos del departamento fiscal de la empresa multinacional (EMN) A les preocupaban diversos aspectos. En primer lugar, les preocupaba que algunas de las administraciones tributarias participantes vieran el proceso de CCMP como una oportunidad para formular preguntas de forma agresiva y poco colaborativa, sin aportar mayor transparencia. En segundo lugar, les preocupaba que la divulgación de grandes cantidades de información a las administraciones tributarias de muchos países diferentes tuviera como resultado auditorías fiscales exhaustivas en lugar de permitirles obtener certidumbre tributaria.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 2.4. EJEMPLOS DE DESAFÍOS POTENCIALES DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

Cuando la EMN B se postuló a un programa de CCMP, dos de las administraciones tributarias rechazaron la petición, porque les preocupaba que la opinión pública en su jurisdicción estuviera en contra de esos programas, así como de mecanismos similares de prevención de disputas. El motivo era que, en el pasado, a las administraciones tributarias en otros países se las había acusado de negociar tratos de favor con otras EMN. Estas dos administraciones tributarias destacaron la importancia de tener un marco de gobernanza robusto para el CCMP, que pueda garantizar la integridad de los procesos de evaluación de riesgos y de garantía.

Con respecto a los puntos anteriores, los participantes en la Encuesta CCM expresaron su preocupación sobre si su inclusión en un CCMP podría provocar auditorías fiscales exhaustivas. Sin embargo, los términos del CCMP acordados previamente conducirían a que la información (hechos y circunstancias) se compartiera simultáneamente con todas las partes, de modo que estas tendrían una oportunidad de debatir sus preocupaciones en tiempo real. A pesar de que, en casos excepcionales, los hechos y circunstancias pueden obligar a las administraciones tributarias a realizar una auditoría, un programa de CCMP basado en la confianza mutua debería reducir considerablemente la probabilidad de que se inicien auditorías fiscales.

Bajo el actual sistema tributario, en las situaciones transfronterizas y multilaterales donde existe la posibilidad de la doble tributación, es común que las administraciones tributarias pertinentes debatan con la EMN individualmente. Esto puede generar situaciones en las que diferentes administraciones tributarias no reciban la misma información. En consecuencia, la EMN puede afrontar diversos resultados, que van desde una doble o incluso triple tributación de los mismos ingresos hasta la exención total de impuestos sobre esos ingresos, o ajustes tributarios unilaterales sin un ajuste correspondiente en el otro país o los otros países implicados.

Al trabajar juntos con un CCMP, las administraciones tributarias pueden beneficiarse de una mayor transparencia, y reducir el riesgo de doble tributación (o nula tributación), así como promover la percepción, entre todas las partes interesadas, de que los resultados serán justos.

La información sobre los Programas de CCMP disponible públicamente debe establecer claramente que el CCMP es un proceso que proporciona un diálogo multilateral, donde la transparencia de la información favorece la comodidad tributaria en los asuntos tributarios de las EMN que requieren mayor claridad. Si bien tener un programa Nacional de CC no es un prerequisite indispensable para integrarse en un programa de CCMP, se supone que la mayoría de los países ya habrá adoptado los principios de CC porque, como expone el capítulo 6 del Manual 2021, los primeros debates sobre la implementación de un programa de CC ya habrán generado confianza en el CC como concepto (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). El desarrollo de un estándar común de reporte y garantía para los MCF también aumentará la confianza entre el contribuyente y las administraciones tributarias, así como entre las propias administraciones tributarias.

2.3.2. Costos y limitaciones de recursos financieros

Con la presión sobre los recursos financieros y humanos, tanto de las administraciones tributarias como de las EMN, participar en un programa como el CCMP implica asegurar que el alcance acordado y los resultados deseados son económicamente realistas y que todas las partes se benefician de la inversión de tiempo y recursos. Esto se puede conseguir mediante un debate y un acuerdo previo sobre el nivel de certidumbre deseado, plazos realistas y la probabilidad de obtener un nivel de confianza aceptable.

Justificación de la relación costo-beneficio de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos

Para que las administraciones tributarias y las EMN determinen la conveniencia de destinar recursos a la participación en un programa de CCMP, deben poder articular y medir los beneficios que este puede generar. Tener un conjunto de criterios de referencia para medir el contrafactual, es decir, la eficiencia de la situación antes de la creación de un programa de CCMP, sería valioso para evaluar (previamente) su éxito.

En el caso de las administraciones tributarias, hay una expectación natural (de los gobiernos y los contribuyentes) de que hagan el mejor uso de sus recursos. En el ámbito del cumplimiento tributario, estos recursos se asignan a diversas actividades, como, por ejemplo, administrar la legislación y las normas y directrices administrativas; proporcionar servicios a los contribuyentes; asegurar la exactitud de la recaudación tributaria, y vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales. Por lo tanto, si se orientaran más recursos a estas actividades (a partir, por ejemplo, de la reducción de la cantidad de recursos destinados a los contribuyentes que plantean menos riesgo y el aumento de los recursos centrados en ámbitos de verdadera controversia o donde existe el mayor riesgo de pérdida de impuestos para el Tesoro nacional) sería un resultado valioso para las administraciones tributarias. En este sentido, la pregunta es si un programa de CCMP podría contribuir positivamente en esta dirección, lo que tendría que establecerse mediante la medición de los costos y beneficios de un programa de CCMP. Las métricas para valorar un programa de CCMP son importantes, ya que sus beneficios podrían no manifestarse en mayores ingresos fiscales, sino en menos recursos requeridos para obtener los mismos ingresos o en un aumento de la inversión extranjera gracias a un régimen que genera confianza.

Los aspectos básicos para desarrollar una metodología que permita medir costos y beneficios de los programas de CC se describen en el capítulo 5 del Manual 2021 y rigen *mutatis mutandis* para los CCMP (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). El tercer Grupo de Trabajo del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral del Centro de Política Fiscal Global elaboró una metodología detallada y métricas adecuadas para medir costos y beneficios del CC y programas similares (Owens et al., 2025).

Desde una perspectiva práctica, la realización de conversaciones antes de solicitar un CCMP o cualquier otro programa de certidumbre tributaria interesa tanto a las EMN como a las administraciones tributarias, ya que permite asegurar que es la herramienta más adecuada para esa EMN, sobre todo cuando el proyecto se considera de bajo riesgo.²⁶ Para los contribuyentes, participar en programas de certidumbre tributaria, como el CCMP, les exige entregar información adicional, lo que incrementa los

²⁶ Actualmente, las administraciones tributarias tienen diferentes herramientas para ofrecer certidumbre tributaria a las EMN, como los APA bilaterales o multilaterales, las auditorías fiscales conjuntas y los programas transfronterizos de evaluación de riesgos y de garantía, como ICAP o ETACA. Las administraciones tributarias deben considerar si tienen recursos disponibles para unirse a uno de estos programas o a todos.

costos. Para las EMN también es importante considerar si el costo adicional les reporta, eventualmente, el beneficio de la certidumbre para su posición fiscal o mejoras reputacionales.

Un desafío posible del CCMP es el escenario potencial donde una administración tributaria aplica sus escasos recursos para mejorar la certidumbre tributaria de aquellas EMN que ya cumplen sus obligaciones, lo que a su vez impide que esos recursos sean utilizados para asegurar que otros contribuyentes paguen el monto correcto de impuestos (por ejemplo, mediante la corrección de errores o diferentes interpretaciones legales) o para combatir la elusión fiscal. Sin embargo, incluso en el caso de las EMN que están dispuestas a cumplir, puede haber errores y diferencias en la interpretación de la legislación tributaria, debido a que esta categoría de contribuyentes suele realizar las transacciones transfronterizas más grandes, más complejas y riesgosas. Por otro lado, las EMN suelen aportar la mayor parte de los ingresos fiscales de un país. Por lo tanto, el impacto de esos errores, probablemente, sería significativo. Por este motivo, dedicar recursos a asegurar la recaudación de ingresos mediante un programa de CCMP en las grandes transacciones de las EMN puede ser beneficioso para las administraciones tributarias al permitirles liberar tiempo y presupuesto para otros casos.

En resumen, si bien entrar en un programa de CCMP puede significar costos de inversión iniciales para las administraciones tributarias y las EMN, estas deberían tener en cuenta las ganancias de eficiencia y los ahorros que pueden derivar del uso más eficiente del tiempo, la resolución temprana de los problemas tributarios y la reducción de los riesgos tributarios y los riesgos relacionados con auditorías innecesarias.²⁷

Costos de inversión inicial y costos a largo plazo

En algunos casos, establecer y participar en un programa de CCMP puede requerir una inversión inicial de las administraciones tributarias y las EMN. Para las administraciones tributarias, esto incluye costos de transición para crear las estructuras organizacionales necesarias para gestionar los programas de CCMP. No se prevé que esta inversión sea significativa si las administraciones tributarias ya tienen un programa nacional de CC y/o participan en programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía, como ICAP y ETACA. Sin embargo, podría ser mayor para

²⁷ Para más información, véase la sección 2.2.4 de este documento.

las administraciones tributarias menos avanzadas. En ese caso, las organizaciones tributarias regionales y/o los bancos de desarrollo regionales podrían proporcionar apoyo a las administraciones tributarias para establecer las estructuras internas necesarias. A nivel transfronterizo, las organizaciones tributarias regionales y/o los bancos de desarrollo regionales pueden facilitar la creación de un directorio o un organismo similar con miembros de las administraciones tributarias que participan en un programa de CCM. Ese directorio se reuniría regularmente para desarrollar y acordar una orientación común del CCM, que serviría de soporte a las administraciones tributarias que participan en un programa de CCM. Otros costos a largo plazo para las administraciones tributarias son la contratación de profesionales calificados y con experiencia, y la mejora de las competencias de los empleados que participarán en el CCMP.²⁸

Para los contribuyentes, un costo inicial de transición podría ser el desarrollo de un MCF robusto, para demostrar a las partes interesadas (incluidas las administraciones tributarias) que tienen sólidos sistemas y procesos de control internos, y que pueden gestionar sus riesgos tributarios. Se supone que esta inversión no será alta, porque las EMN suelen tener un MCF establecido que cubre sus operaciones a nivel global, el cual adaptan con base en las normas nacionales correspondientes. Las EMN que participan en uno o más programas nacionales de CC incluso incurrirían en menores costos de transición relacionados con la construcción de un MCF robusto. Generalmente, las EMN mantienen un MCF, sobre todo, para su propio uso, a fin de tener el control y rendir cuentas con diferentes propósitos y a distintas partes interesadas, como el comité de auditoría, los auditores externos, los analistas del mercado bursátil y las administraciones tributarias, entre otros.

En el contexto de un CCMP, un MCF robusto es fundamental para construir una confianza justificada con las administraciones tributarias participantes, porque les permite confiar en la información compartida con ellos. La construcción de un MCF robusto puede requerir una inversión inicial considerable y revisiones y pruebas regulares de los controles tributarios, los que, al comienzo, se pueden percibir como difíciles o gravosos. Sin embargo, un MCF robusto promueve beneficios a largo plazo, como mayor solvencia y fiabilidad de los sistemas de la EMN, lo que permite a las administraciones tributarias reducir los costos futuros de cumplimiento

²⁸ Para más información, véase la sección 2.3.3 de este documento.

tributario debido a los mejores controles de los riesgos tributarios en las empresas.

Equilibrio entre costos y beneficios

Es razonable pensar que las administraciones tributarias que participan en un programa de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía lo hacen para aumentar la eficiencia.²⁹ Esperan que este enfoque del cumplimiento las ayude a recaudar importantes ingresos fiscales de manera expedita. Por este motivo, puede que no estén dispuestas a destinar recursos a casos en que el monto de los ingresos fiscales que se obtendrá sea pequeño.

Por ejemplo, si una EMN no se considera un gran contribuyente bajo el sistema tributario de todos los países relevantes, entre los cuales se desea suscribir un acuerdo de certidumbre tributaria transfronteriza, podría ser difícil llegar a algunas de las administraciones tributarias de estos países y persuadirlas de participar en un CCMP. La evidencia de la Encuesta CCM muestra que cuando una EMN no se considera un gran contribuyente, los países no suelen estar interesados en participar en programas como ICAP, ETACA o CCMP.

Las administraciones tributarias pueden tener diversos motivos para no seguir un enfoque de ese tipo. Sobre todo, si el impacto económico de una EMN en un país no es lo bastante significativo, la administración tributaria podría incurrir en un costo de oportunidad si utilizara sus recursos para participar en un CCMP. Además, cada administración tributaria tiene una estructura organizacional y una capacidad de personal diferentes, y las leyes varían en cada país. Estos desafíos podrían abordarse mediante el desarrollo de un estándar común de reporte y garantía para los MCF. Esto permitiría a las administraciones tributarias de los países donde la EMN tiene un impacto económico limitado basarse, en el contexto de su gestión del riesgo de cumplimiento, en las actividades de control realizadas por sus pares en otros países. Confiar en el trabajo de sus pares ayudaría a las administraciones tributarias a ahorrar tiempo en la comprensión de la transacción al determinar la profundidad del trabajo que tendrían que realizar. La existencia de un estándar común de reporte y garantía para los MCF podría asegurar que las administraciones tributarias de los países

²⁹ Otros motivos para participar en un programa de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía es poder ofrecer un nivel adecuado de servicios a los contribuyentes o cumplir los compromisos derivados de un programa nacional de CC.

más pequeños tomen sus decisiones sin que su soberanía (tributaria) se vea afectada por las decisiones de los países más grandes.

La decisión de las administraciones tributarias de no participar en un programa de CCMP también puede basarse en motivos más prácticos. Por ejemplo, si la unidad de grandes empresas no controla la empresa de la EMN postulante, puede que los miembros del personal encargados de controlar la empresa no estén plenamente al tanto de esos programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía.

2.3.3. Limitaciones de recursos humanos

En general, trabajar en el marco de un programa de CC o de CCMP implica un tipo diferente de tareas y requiere un enfoque distinto del que están acostumbrados a aplicar los funcionarios de la administración tributaria. Esto destaca la importancia del factor humano en los programas de CCMP.

Los empleados que intervienen en un programa de CCMP deben estar dispuestos a entablar un diálogo abierto con los participantes sobre temas tributarios en tiempo real y seleccionar las cuestiones más relevantes para gestionar su resolución en un plazo razonable. Esto requiere conocimientos y experiencia profesionales sólidos, capacidad de entender el problema rápidamente y conocimientos pertinentes sobre la industria donde opera la EMN. El empleado de la administración tributaria también debe adoptar una cultura de no confrontación adecuada y ser capaz de discernir cuándo se justifica confiar en el contribuyente participante.³⁰ Otra tarea para la cual no están capacitados todos los empleados de las administraciones tributarias es el control de los procesos empresariales y el análisis de cuándo los controles son suficientes para satisfacer las expectativas de las administraciones tributarias en cuanto a una garantía razonable de la exactitud de las declaraciones de impuestos. Esta tarea suele requerir la presencia de personal con una sólida experiencia en auditorías.

Por lo tanto, las administraciones tributarias deben formar los equipos que gestionan el CCMP con personal experimentado, con diferentes antecedentes educativos, como profesionales del Derecho, economistas, contadores y científicos de datos e informáticos. Esto suele ser un desafío, debido a la competencia del sector privado. Por otro lado, estos empleados

³⁰ Sobre el conocimiento técnico y la comprensión empresarial de los empleados de la administración tributaria que trabajan en Programas de CC, que sigue siendo relevante para el CCMP, véase Owens y Leigh-Pemberton (2023).

deben estar capacitados para conducirse adecuadamente en el contexto de los Programas de CCMP, y adquirir conocimientos especializados sobre la industria de la EMN participante. La captación y formación de talento implica inversiones financieras para las administraciones tributarias.³¹

La falta de personal con experiencia internacional en la administración tributaria y de conexiones internacionales con otras administraciones tributarias impide que algunas administraciones tributarias participen en un programa de CCMP. Se trata de un ámbito donde es posible intercambiar conocimientos y capacitación (Owens y Leigh-Pemberton, 2023). Un CCMP entre dos o más administraciones tributarias solo puede tener éxito si hay confianza mutua entre ellas. Esto es más probable cuando los miembros del personal de las administraciones tributarias se conocen bien.

Las administraciones tributarias menos avanzadas pueden necesitar apoyo para desarrollar conocimientos institucionales, por ejemplo, a través del aprendizaje entre pares. En este sentido, un programa de CCM regional podría ayudar a las administraciones tributarias menos avanzadas a desarrollar el conocimiento y la comprensión necesarios del CCM. A la vez, el CCMP requeriría la creación de una red entre las administraciones tributarias, a fin de mejorar la comunicación y la coordinación entre ellas, mediante el establecimiento de las estructuras y los acuerdos necesarios en cada país (por ejemplo, puntos focales, correos electrónicos y reuniones anuales). Esto se podría conseguir si el Programa de CCM regional fuera apoyado por una organización tributaria regional y/o un banco de desarrollo regional.

Las EMN también deben realizar inversiones y proporcionar recursos suficientes para participar en un programa de CCMP. Para las EMN, la participación en un programa de CCMP implica asignar representantes con mucha experiencia para facilitar los debates en tiempo real sobre asuntos tributarios relevantes. Los empleados que participan en un CCMP deben tener la suficiente antigüedad como para contar con una amplia visión general y conocimiento de todos los aspectos relacionados con los impuestos que se debatirán en el contexto del programa. También deben tener conocimientos especializados de los temas tratados en el Programa de CCMP, así como una sólida visión general de los negocios de la EMN.

Como las EMN tienen presencia en muchos países y operan en múltiples ubicaciones, los empleados de mayor antigüedad, a nivel global o regional, pueden no disponer de toda la información necesaria ni los

³¹ Para más información, véase la sección 2.3.2 de este documento.

conocimientos técnicos específicos de cada país. Por lo tanto, en las EMN con funciones tributarias descentralizadas, los empleados que trabajan en diferentes lugares deberán coordinarse para asegurar una participación eficiente en un programa de CCMP. Al igual que en el caso de las administraciones tributarias, los empleados de una EMN participante deben estar preparados para actuar conforme al espíritu general del Programa de CCMP.

En muchas actividades empresariales y de cumplimiento tributario, es habitual que las EMN contraten proveedores de servicios, concretamente asesores fiscales y consultores. Estos asesores también deben estar preparados para actuar de acuerdo con el espíritu general del Programa de CCMP.

2.3.4. Marco jurídico y cultura legal

Los desafíos que afrontan las administraciones tributarias para participar en un programa de CCMP pueden deberse no solo a limitaciones financieras, de recursos humanos y organizacionales, sino también a limitaciones relacionadas con el marco jurídico y la cultura legal de un país. Los gobiernos y las administraciones tributarias de algunos países tienen diversos niveles de disposición para entablar conversaciones abiertas y transparentes con los contribuyentes. En algunos casos, por ejemplo, puede que la administración tributaria no esté habilitada para proporcionar una orientación anticipada a una EMN por motivos legales. Los protocolos de transparencia de algunos gobiernos exigen la publicación de información sobre la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes. En las EMN, esto podría dar lugar a problemas de confidencialidad sobre las operaciones de la empresa, en la medida en que se hagan públicas y accesibles para la competencia. Esto podría tener un impacto negativo en su disposición a participar en programas de CCMP.

2.3.5. Complejidad

Debido a la participación de más partes interesadas en un programa de CCMP (más administraciones tributarias que en los programas nacionales de CC), los programas multilaterales son inherentemente más complejos que los programas nacionales. Por lo tanto, garantizar que un programa de CCMP se desarrolle de manera fluida y expeditiva es clave para su éxito.

Las conclusiones de la Encuesta CCM sugieren que la complejidad de los instrumentos existentes se ve agravada por los sistemas vigentes en términos de procesos y del tiempo que se tarda en usar los instrumentos tributarios internacionales actuales para obtener mayor certidumbre tributaria. Esta complejidad tiene un costo financiero asociado en recursos y tiempo. Por lo tanto, un programa de CCMP exitoso podría estructurarse con un alcance acordado que limite su complejidad y proporcione un resultado aceptable en un plazo pertinente.

En el caso del CCMP, la complejidad puede deberse, en parte, a una falta de estandarización. Los ámbitos que requieren estandarización incluyen los procedimientos para solicitar la participación en un CCMP; la determinación de qué representantes de las partes interesadas participarán en las conversaciones; cómo se establecen los contactos iniciales, y los canales para compartir información. Muchos de estos temas se pueden abordar mediante un Memorando de Entendimiento (MoU, por su sigla en inglés) suscrito por todos los participantes (contribuyentes y administraciones tributarias).³² Sin embargo, gestionar las complejidades potenciales en un programa de CCMP también requiere claridad en cuanto a los criterios de entrada, los impuestos cubiertos y la definición de un plazo razonable, en función de los hechos y circunstancias de cada caso.

La complejidad se podría reducir si hubiera un estándar común de reporte y garantía disponible para los MCF. El segundo Grupo de Trabajo del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral del Centro de Política Fiscal Global compara las características de diferentes marcos existentes y los enfoques que sigue cada país para desarrollar un estándar común de reporte y garantía.

2.3.6. *Percepción pública*

La percepción pública está ligada a la confianza. Este tema se aborda extensamente en el Manual 2021 (Owens y Leigh-Pemberton, 2023). Para mitigar la posibilidad de que el CCMP sea malinterpretado por la sociedad civil como reglas favorables no previstas en la ley o un trato preferencial entre las administraciones tributarias y un contribuyente, es fundamental aclarar que el propósito del CCMP consiste en permitir que las administraciones tributarias dialoguen en tiempo real con el contribuyente

³² Para más información, véanse la sección 3.2.1 y los anexos 1.C y 1.D de este documento.

para asegurar que la tributación de las transacciones sea correcta en el comienzo de un proyecto o durante su ejecución.

La buena gobernanza es clave para asegurar la integridad (percibida) del CCMP, tanto en las administraciones tributarias como entre los contribuyentes. Las administraciones tributarias deben tener un marco de gobernanza robusto, que garantice que los contribuyentes que participan en un CCMP no reciban un trato tributario más favorable que los que no participan. Las organizaciones tributarias regionales y/o los bancos de desarrollo regionales pueden apoyar a las administraciones tributarias en el desarrollo de marcos de gobernanza robustos con procedimientos estandarizados. A los contribuyentes participantes también les interesa evitar la percepción pública de que ejercen presión para obtener un trato de favor o que lo están recibiendo. Un MCF que funcione correctamente podría ayudar a identificar y mitigar esos riesgos. Por otro lado, ambas partes deben garantizar la transparencia mediante, por ejemplo, la emisión y publicación de circulares, la consideración de los resultados del CC y la transparencia tributaria en los informes anuales. Esto ayudaría a los contribuyentes no participantes a adaptar sus posiciones fiscales, lo cual demostraría que un programa de CCMP no está reservado a un puñado de grandes EMN y aumentaría la legitimidad externa del CCMP a los ojos del público.

Desde la perspectiva de los contribuyentes, la buena gobernanza significa que las EMN tienen la responsabilidad de garantizar que el público pueda confiar en sus prácticas (incluidas aquellas que han sido aprobadas a través de un programa de CCMP), por ejemplo, a través de la transparencia en sus informes anuales. Las EMN también se pueden beneficiar del reconocimiento de su MCF como un marco de alto nivel. Esto disminuirá la probabilidad de que el público crea que gestionan sus asuntos tributarios como si estuvieran por encima de la ley o que favorecen a una empresa a expensas de otra.

La mayoría de los países cuenta con consultas vinculantes (*rulings*) anticipadas para orientar a las empresas. En este sentido, el CCMP es un tipo de proceso similar, pero la diferencia está en el diálogo permanente y la percepción multilateral simultánea de los hechos y circunstancias. Aunque en el pasado algunas resoluciones tributarias anticipadas han tenido resultados negativos (por ejemplo, el caso Luxleaks), la manera en que el CCMP involucra a múltiples administraciones tributarias para que conozcan los hechos de la transacción simultáneamente podría generar

una aceptación incluso más amplia del público. Esto se debe a que una transacción (o serie de transacciones) es revisada por más de una administración tributaria, a diferencia de los programas nacionales de CC, donde una única administración tributaria lleva a cabo la evaluación.



CARACTERÍSTICAS DE UN BUEN DISEÑO DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

3.1. VISIÓN GENERAL

LECCIONES CLAVE

- i. El objetivo de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) consiste en prevenir las disputas tributarias en un contexto internacional complejo y reducir así la incertidumbre de las empresas multinacionales (EMN) en proyectos y/o transacciones transfronterizos.
- ii. Las principales características del CCMP son: a) eficiencia y rapidez; b) mejor comunicación entre las administraciones tributarias y

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

los contribuyentes; c) certidumbre tributaria; d) coordinación entre diferentes administraciones tributarias; e) definición de los derechos y las obligaciones de las partes involucradas, y f) disponibilidad de orientación práctica.

- iii. El CCMP comparte muchas características con los programas nacionales de Cumplimiento Cooperativo (CC) (véase el Manual 2021 [Owens y Leigh-Pemberton, 2021]).

El CCMP debería ser capaz de resolver las disputas que surgen en un contexto tributario complejo, con reglas que solo se han alineado parcialmente a nivel internacional, lo que aliviaría a las EMN y a las administraciones tributarias de la incertidumbre acerca de las transacciones transfronterizas. Para eso, un programa de CCMP debería tener ciertas características que lo conviertan en una opción atractiva para prevenir y mitigar riesgos tributarios en las transacciones transfronterizas.

Las respuestas de formato libre a la pregunta de la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM) acerca del programa arrojaron un conjunto de características generalmente deseables para el CCMP. Están relacionadas con el carácter de la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes; la eficiencia y la efectividad del Programa de CCMP; la calidad de la certidumbre tributaria, y los derechos y obligaciones de las partes involucradas. En concreto, un programa de CCMP debería cumplir los siguientes requisitos:

- Ser un proceso ágil, sencillo y rápido, y ofrecer certidumbre tributaria de forma inmediata (13 respuestas).
- Permitir una comunicación eficiente y favorecer una relación más abierta y eficaz entre las administraciones tributarias y los contribuyentes (11 respuestas).
- Proporcionar un nivel adecuado de certidumbre tributaria al contribuyente (9 respuestas).
- Incluir métodos de trabajo simplificados para diferentes administraciones tributarias (6 respuestas).

- Establecer claramente los derechos y obligaciones de las partes involucradas (4 respuestas).
- Proporcionar orientación práctica a las partes involucradas (3 respuestas).

Los programas de CCMP comparten muchas características con los programas nacionales de Cumplimiento Cooperativo (CC). Por lo tanto, los capítulos 2 y 3 del Manual 2021, que presentan los requisitos, criterios y características que deberían tener los programas nacionales de CC, siguen siendo aplicables en el caso del CCMP, si se tienen en cuenta las diferencias entre ambos (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

3.2. BASE LEGAL PARA UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. Establecer un programa de CCMP requiere dos elementos clave: un marco jurídico que regule los aspectos prácticos y de procedimiento, y un instrumento para facilitar el Intercambio de Información (EOI, por su sigla en inglés).
- ii. Al elegir un instrumento adecuado para un CCMP, se deben tener en cuenta el alcance del programa y los tipos de impuestos cubiertos. La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF), de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa, es el instrumento más apropiado para el CCMP, ya que abarca una amplia gama de impuestos—incluidos los impuestos sobre la renta, el Impuesto sobre las Ganancias de Capital, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros—, con la única excepción de los derechos de aduana.
- iii. La CAAMMF también proporciona una base jurídica para diversos tipos de EOI, y el Art. 8(1), sobre Inspecciones Tributarias Simultáneas (STE, por su sigla en inglés), es particularmente relevante. Las STE

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

permiten a las administraciones tributarias de múltiples jurisdicciones inspeccionar los asuntos de un contribuyente simultáneamente, y ofrecen un marco flexible para los programas de CCMP.

- iv. Un programa de CCMP necesita una base legal para el EOI que sea similar, o superior, al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (el modelo OCDE) después de su enmienda de 2000. El alcance material del artículo 2 de la CAAMMF se considera lo bastante amplio para este fin.
- v. En un contexto de CCMP, deben distinguirse dos escenarios: a) los contribuyentes comparten información voluntariamente mientras se encuentran “en la misma sala” con las administraciones tributarias, y b) las administraciones tributarias intercambian información entre sí sin la participación del contribuyente.
- vi. El intercambio voluntario de información por parte del contribuyente se puede basar en el artículo 8 de la CAAMMF, y los aspectos prácticos de este EOI se pueden formalizar en un Memorando de Entendimiento (MoU, por su sigla en inglés).
- vii. Las administraciones tributarias también pueden intercambiar información que ya poseen (por ejemplo, Informe País por País, Declaración Informativa GloBE [GIR, por su sigla en inglés] o declaraciones de impuestos nacionales) sin la participación del contribuyente, pero esto debe cumplir los acuerdos legales existentes (como la CAAMMF) y el criterio de relevancia previsible.
- viii. El intercambio de información obtenida en un programa de CCMP con administraciones tributarias no participantes suscita preocupaciones de confidencialidad. A pesar de que los instrumentos internacionales (por ejemplo, los Tratados de Doble Tributación, la CAAMMF, la Directiva sobre Cooperación Administrativa [DCA, Consejo de la Unión Europea, 2011]) pueden exigir estos intercambios bajo estrictas condiciones, deben cumplir el criterio de relevancia previsible y evitar las investigaciones exploratorias. La confianza de los contribuyentes en la confidencialidad del programa es crucial para promover la participación, sobre todo porque los participantes del CCMP suelen ser contribuyentes de bajo riesgo.

3.2.1. Aspectos prácticos y de procedimiento

La creación de un programa de CCMP requiere un marco jurídico que rija sus aspectos prácticos y de procedimiento, así como la utilización de un instrumento para el EOI. Para determinar qué instrumento puede acoger un programa de CCMP, es necesario considerar el alcance del programa y los impuestos que abarca. Para los programas con un alcance más limitado, como el Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés), se podría recurrir al artículo 25(3) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (el modelo OCDE) (Waal y Lindgren, 2019). Esta provisión establece la posibilidad de que las autoridades competentes resuelvan conjuntamente las dificultades de interpretación o aplicación mediante un acuerdo mutuo. Sin embargo, la redacción de la provisión no es lo bastante amplia como para cubrir los impuestos indirectos (Christodoulopoulos et al., 2025).

La segunda opción, y la más adecuada, es la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF) (OCDE, 2011). A diferencia del artículo 2 del modelo OCDE, que abarca solo los impuestos sobre la renta y el capital, la CAAMMF tiene un alcance material muy amplio. Concretamente, abarca casi todos los impuestos relevantes para un programa de CCMP, como el Impuesto sobre las Sociedades y el Impuesto sobre la Renta Personal (incluida la Retención de Impuestos en la fuente), los Impuestos sobre las Ganancias de Capital, impuestos sobre bienes inmuebles, impuestos generales al consumo (por ejemplo, IVA e impuesto sobre las ventas) y cualquier otro impuesto (por ejemplo, derechos de timbre, impuestos sobre el capital, tasas especiales obligatorias), ya sea que se cobren a nivel nacional o provincial/municipal. Los únicos impuestos explícitamente excluidos del alcance de la CAAMMF son los derechos de Aduana (Christodoulopoulos et al., 2025). Por lo tanto, en el marco de la CAAMMF, las administraciones tributarias pueden establecer un programa de CCMP que incluya los impuestos más importantes para un gran proyecto transfronterizo.

La CAAMMF también proporciona una base legal para diferentes formas de EOI, es decir, EOI a petición, EOI espontáneo, EOI automático, las inspecciones tributarias simultáneas (STE) e inspecciones tributarias en el extranjero.³³ Entre estas disposiciones, el artículo 8(1) de la CAAMMF,

³³ Artículos 5, 6, 7, 8 y 9 de la CAAMMF, respectivamente.

sobre STE, puede ofrecer a las administraciones tributarias el espacio necesario para establecer un programa de CCMP (Christodouloupoulos et al., 2025). Esta disposición permite a los Estados contratantes determinar los procedimientos para las STE, definidas en el artículo 8(2) de la CAAMMF como “un acuerdo entre dos o más partes [de la CAAMMF] para inspeccionar simultáneamente, cada una en su propio territorio, los asuntos tributarios de una persona o más, en las que tienen un interés común o relacionado, con la perspectiva de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera” (cursivas del autor). El término “acuerdo” es lo suficientemente amplio para abarcar programas transfronterizos como el CCMP, en particular los acuerdos multilaterales (“entre dos o más partes”) entre administraciones tributarias. El artículo 8 de la CAAMMF permite a las administraciones tributarias determinar si participarán en una STE, es decir, si tienen la capacidad de llevar a cabo una evaluación de riesgos para un proyecto específico de un contribuyente específico, y considerar, también, la materialidad (Christodouloupoulos et al., 2025).

De manera correspondiente, las administraciones tributarias participantes pueden basarse en el artículo 8 de la CAAMMF para firmar un MoU, ya sea a nivel de caso o de programa, que regule los aspectos prácticos y de procedimiento relevantes del CCMP.³⁴ Este MoU podría abordar asuntos como la determinación de los procedimientos de postulación, la identificación de los canales de intercambio de información, los departamentos o las personas de las administraciones tributarias responsables de los contactos iniciales y otros temas similares. Asimismo, se debe suscribir un MoU independiente entre el contribuyente y las administraciones tributarias, donde se establezcan los derechos y obligaciones de las partes involucradas y se regule su conducta dentro del Programa de CCMP.³⁵ La estandarización de los procedimientos sería más fácil de lograr, especialmente en los países que no tienen un programa nacional de CC, mediante un programa de CCM regional, apoyado por una organización tributaria regional y/o un banco de desarrollo regional.

De ello se desprende que el artículo 8 de la CAAMMF podría usarse como base legal en dos niveles: en primer lugar, para un MoU en un contexto más permanente entre las administraciones tributarias que contemplan

³⁴ Para acceder a una plantilla de MoU entre las administraciones tributarias, véase el anexo 1.

³⁵ Para un MoU entre las administraciones tributarias participantes y el contribuyente, véase el anexo 1.

crear Programas de CCMP para múltiples transacciones transfronterizas de gran envergadura. Esto permitirá a las administraciones tributarias tener una infraestructura más permanente para los Programas de CCMP, que registrará cuestiones prácticas como el EOI o los enfoques de cooperación a largo plazo. De esta manera, las administraciones tributarias participantes no tendrán que negociar un MoU cada vez que un contribuyente solicite un CCMP. En segundo lugar, permite a las administraciones tributarias firmar conjuntamente un MoU ad hoc con los contribuyentes que soliciten un programa de CCMP. El enfoque de dos MoU descrito aquí se puede considerar una buena práctica. Las administraciones tributarias también pueden optar por no firmar esos MoU debido a requisitos de la legislación nacional.

Con respecto a su legislación nacional, el 37% de los consultados en la Encuesta CCM declaró que un programa de CCMP debería tener base legal en una convención sobre doble tributación. El 33% señaló que sería necesario un acuerdo gubernamental multilateral (por ejemplo, un MoU). La necesidad de una base legal en la legislación nacional para establecer un programa de CCMP o participar en él depende de la ley y de la cultura legal de cada país. En algunos países, puede ser necesario disponer de una base legal clara basada en un instrumento legal nacional,³⁶ mientras que, en otros, las normas administrativas (por ejemplo, las circulares) o la práctica administrativa pueden ser suficientes. Esto se confirma en la Encuesta CCM, donde el 47% de los encuestados respondió que se necesita un instrumento legal nacional, el 50% declaró que hacen falta normas administrativas y el 23% afirmó que se necesita la práctica administrativa.

3.2.2. Intercambio de Información

En términos de EOI, un programa de CCMP requeriría una base legal similar o superior a la que establece el artículo 26 del modelo OCDE después de su enmienda de 2000, que prevé el EOI sobre impuestos no cubiertos por el Tratado de Doble Tributación. El ámbito de aplicación del artículo 2 de la CAAMMF es lo bastante amplio como para cubrir el EOI a efectos del CCMP.

³⁶ Por ejemplo, Alemania ha introducido disposiciones legales que establecen normas en relación con su participación en programas como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés) y el FCBD. Las disposiciones también estipulan cuáles son los poderes de su administración tributaria a nivel federal y regional, y regulan la relación entre la oficina fiscal federal y las oficinas fiscales de los estados federados. Véase la sección 89b del Código Fiscal de Alemania (Ministerio Federal de Finanzas de Alemania, 2024).

Surgen varias preguntas con respecto al EOI en un programa de CCMP. En primer lugar, el Intercambio de Información en un programa de CCMP, ¿debería ser multilateral o bilateral? En segundo lugar, si fuera multilateral, ¿la información disponible en el marco del programa debería almacenarse de forma centralizada? En tercer lugar, si el Intercambio de Información fuera multilateral y la información fuera almacenada de forma centralizada, ¿la información obtenida en el marco del Programa de CCMP debería intercambiarse automáticamente? La respuesta a estas preguntas no es fácil ni sencilla.

El análisis debe comenzar diferenciando dos situaciones. La primera es aquella en que el contribuyente involucrado está en la misma sala que los representantes de las administraciones tributarias participantes e intercambia información con ellas. La segunda es aquella en la que los representantes de las administraciones tributarias debaten entre sí y el contribuyente está ausente. En el primer caso, el contribuyente puede proporcionar información a las administraciones tributarias voluntariamente (es decir, como parte de sus obligaciones derivadas de su participación en un programa voluntario), mientras que el segundo caso puede verse como un ejemplo típico de EOI entre administraciones tributarias.

En la primera situación, el contribuyente decide, por iniciativa propia, participar en el Programa de CCMP. Sus responsabilidades incluyen cooperar de manera transparente con las administraciones tributarias, lo que implica divulgar voluntariamente información relevante a las administraciones tributarias.³⁷ En la medida en que el contribuyente interactúa con las administraciones tributarias participantes y comparte voluntariamente paquetes de información con ellas para participar en el Programa de CCMP,³⁸ el contribuyente acepta que este Intercambio de Información es relevante para todas las administraciones tributarias que participan en el programa.³⁹ En respuesta a las solicitudes de seguimiento de las administraciones tributarias, el contribuyente, como parte de sus obligaciones en el Programa de CCMP, puede proporcionar información oral relevante a los representantes de todas las administraciones tributarias, en una reunión presencial o virtual.⁴⁰ La información compartida voluntariamente

³⁷ Para el paquete de documentación de la postulación al CCMP, véase el anexo 1.

³⁸ Véase, por ejemplo, el paquete de documentación de selección y el paquete de documentación principal para el ICAP (OCDE, s.f.[a]).

³⁹ Esto se podría aclarar en el MoU entre el contribuyente y las administraciones tributarias.

⁴⁰ Como el contribuyente comparte esta información con las administraciones tributarias participantes por iniciativa propia, el debate sobre si esta información debería intercambiarse *automáticamente* es redundante.

por el contribuyente, es decir, la contenida en paquetes de documentación y las respuestas por escrito a las solicitudes de seguimiento, puede ser compartida con la administración tributaria que lidera el Programa de CCMP, que a su vez la compartirá con todas sus pares.⁴¹ La información compartida con la administración tributaria líder cumple con el criterio de relevancia previsible del artículo 4(1) de la CAAMMF, ya que forma parte de las obligaciones del contribuyente en el Programa de CCMP. Por lo tanto, la administración tributaria líder no tiene impedimentos legales para intercambiarla con las demás administraciones tributarias participantes.

El tipo de EOI mencionado en el párrafo anterior podría llevarse a cabo en conformidad con el artículo 8 de la CAAMMF. La naturaleza y los aspectos prácticos del EOI en este nivel podrían ser clarificados en el MoU formalizado entre el contribuyente y las administraciones tributarias involucradas. Siempre que la información compartida voluntariamente por el contribuyente sea relevante para todas las administraciones tributarias, podría almacenarse de forma centralizada, al menos en una etapa inicial.

Más allá de la información que el contribuyente comparte voluntariamente con los representantes de las administraciones tributarias con todas las partes presentes en la misma sala, las administraciones tributarias ya tienen a su disposición información sobre ese contribuyente. Esa información puede haber sido puesta a disposición de las administraciones tributarias implicadas en conformidad con obligaciones de reporte internacional o supranacional (por ejemplo, documentación CbCR, GIR, diversas obligaciones de reporte en la Unión Europea bajo la DCA y sus enmiendas) u obligaciones de reporte nacionales (por ejemplo, declaraciones del CIT, declaraciones del IVA y el Impuesto sobre Bienes y Servicios [GST, por su sigla en inglés], declaraciones de otros impuestos nacionales, conciliación de cuentas comerciales y fiscales, y otra documentación relacionada). En ese caso, si las administraciones tributarias tienen la intención de intercambiar información que no fue compartida por el contribuyente como parte de las obligaciones debidas a su participación en el Programa de CCMP, esos intercambios estarán sujetos a las restricciones legales pertinentes (en este caso, la CAAMMF), así como a otros instrumentos legales o a legislación nacional. En esos casos, la información intercambiada entre las administraciones tributarias deberá cumplir el criterio de relevancia previsible consagrado en el artículo 4 de la CAAMMF.

⁴¹ La información compartida oralmente por el contribuyente en el contexto de una reunión presencial o virtual se puede considerar que ha sido intercambiada de manera multilateral.

En este caso, el criterio de relevancia previsible tiene dos manifestaciones prácticas. La primera está relacionada con cuál de las administraciones tributarias participantes tiene derecho a recibir la información en cuestión. En este sentido, en muchos casos esos intercambios no deberían ser multilaterales; más bien, deberían implicar solo a las administraciones tributarias interesadas (es decir, bilaterales o multilaterales, con aquellas administraciones tributarias participantes para las cuales esa información es previsiblemente relevante). La información intercambiada entre las administraciones tributarias de esta manera no debería almacenarse de forma centralizada. La segunda manifestación está relacionada con la información que se puede intercambiar entre las administraciones tributarias involucradas. En ese sentido, debería incluir solo información relativa a un asunto tributario que afecta a las administraciones tributarias interesadas y no información que va más allá. Este enfoque no solo evitaría cualquier investigación exploratoria, sino que también minimizaría flujos innecesarios y contraproducentes de información entre las administraciones tributarias.

El EOI entre administraciones tributarias sin que el contribuyente se encuentre en la misma sala podría basarse en el artículo 26 del modelo OCDE (“intercambio espontáneo de información”) o, nuevamente, en el artículo 8 de la CAAMMF. En cuanto a la primera alternativa, la redacción del artículo 7 de la CAAMMF parece ser más restrictiva que la del artículo 26 del modelo OCDE sobre EOI espontáneo y el párrafo 9 del comentario sobre el artículo 26 del modelo OCDE. Por lo tanto, siempre que se requiera un EOI espontáneo, este debería basarse en el artículo 26 del modelo OCDE. El artículo 8 de la CAAMMF podría utilizarse para el intercambio de información previsiblemente relevante, tanto a nivel bilateral como multilateral, entre las administraciones tributarias participantes. Al efecto, podría basarse en la premisa de que la participación del contribuyente en un programa de CCMP implica la aceptación o el reconocimiento por parte del contribuyente de que la información que ya poseen las administraciones tributarias es previsiblemente relevante y que la pueden intercambiar entre ellas siempre y cuando se relacione con transacciones y/o riesgos comprendidos por el alcance del Programa de CCMP. Esta aceptación o este reconocimiento podrían ser implícitos o hacerse explícitos en el MoU firmado entre el contribuyente y las administraciones tributarias participantes.

Otro aspecto importante es cómo usa el país receptor la información recibida por las administraciones tributarias involucradas. Los países

cuyas administraciones tributarias participan en un programa de CCMP pueden usar, en ciertas circunstancias, información recibida por medio de un EOI para fines distintos de los tributarios. Ese uso debe cumplir los requisitos legales estipulados en el instrumento pertinente bajo el cual se realiza el EOI, como el artículo 22(2) de la CAAMMF y sus leyes nacionales. El uso para fines distintos de los tributarios debe estar sujeto al principio de reciprocidad y al acuerdo entre ambos países (Huiskers-Stoop, Breuer y Nieuweboer, 2022). Este aspecto del uso de la información compartida voluntariamente por el contribuyente debe aclararse en el MoU suscrito entre las administraciones tributarias y el contribuyente, ya que será esencial para construir y mantener la confianza con los contribuyentes que deseen participar en un programa de CCMP.

Asimismo, resulta sustancial la posibilidad del intercambio de información obtenida por una administración tributaria en el marco de un programa de CCMP con una administración tributaria no participante.⁴² Los contribuyentes que participan en el CCMP pueden prever que la información que compartan con las administraciones tributarias como parte de las obligaciones derivadas de su participación en el Programa de CCMP siga siendo confidencial y no se comparta con las administraciones tributarias ajenas al programa en cuestión. Si los contribuyentes temen que la información que revelan en esos programas será compartida con las administraciones tributarias de jurisdicciones que no participan en un programa de CCMP, puede que decidan no solicitar su ingreso a ese programa. Sin embargo, las administraciones tributarias pueden estar obligadas, en conformidad con instrumentos internacionales o supranacionales, como TDT, la CAAMMF o el DCA, a intercambiar información (por ejemplo, EOI espontáneo) obtenida en el CCMP con las administraciones tributarias de países que no participan en el CCMP, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en esos instrumentos. No obstante, debe clarificarse que, para que se produzca el intercambio, esa información debe ser previsiblemente relevante para la administración tributaria receptora, mientras que las investigaciones exploratorias (*fishing expeditions*) están prohibidas (OCDE, 2017b). Por lo tanto, si bien no se puede excluir por completo el intercambio de información obtenida en el marco de un CCMP, las administraciones tributarias de los países participantes en el CCMP no pueden intercambiar esa

⁴² Véase Calderón y Quintas Seara (2022), Huiskers-Stoop, Breuer y Nieuweboer (2022) y Martini y Russo (2019).

información de forma aleatoria. Por otro lado, como se espera que los que participan en el CCMP sean contribuyentes de bajo riesgo, que no practican la elusión ni la evasión fiscal, no se prevé que la información que comparten con las administraciones tributarias cumpla los requisitos del EOI espontáneo contemplado en la CAAMMF o la DCA.⁴³ Los asuntos relativos al EOI con terceros países deben abordarse en un marco de procedimiento acordado antes de establecer un programa de CCMP o de entrar en él.⁴⁴ Un enfoque para abordar o mitigar este problema sería incorporar la obligación de notificar al contribuyente, o a la persona que proporcionó la información, que esta puede ser intercambiada con una administración tributaria no participante, lo cual ayudaría a evitar errores.⁴⁵ Este requisito podría incluirse en el MoU suscrito entre las administraciones tributarias, pero también en el MoU firmado entre el contribuyente y las administraciones tributarias. Eventualmente, no obstante, puede que esta sea una materia regulada por la legislación nacional.

En esta sección se analizan los aspectos del EOI desde la perspectiva del proceso de un programa de CCMP. Las barreras legales relacionadas con los aspectos del EOI se abordan en la sección 4.3.1 de este documento.

3.3. ALCANCE DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. Un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) podría diseñarse como un programa de CCMP, que ofrece certidumbre tributaria en relación con un proyecto transfronterizo específico, o como un programa que abarca múltiples transacciones de un contribuyente, que no están relacionadas entre sí, en un período definido (CCM a gran escala).

(continúa en la página siguiente)

⁴³ El artículo 8 de la CAAMMF y el artículo 9 de la DCA (Consejo de la Unión Europea, 2011).

⁴⁴ Véase la sección 2.4.2. de este documento.

⁴⁵ En este sentido, véase el comentario sobre el artículo 26 en OCDE (2017b).

LECCIONES CLAVE

- ii. Un CCMP cubriría, por ejemplo, el tratamiento tributario de las transacciones que forman parte de grandes proyectos de infraestructura, reestructuraciones transfronterizas y adquisiciones entre diferentes jurisdicciones.
- iii. Idealmente un CCMP proporcionaría certidumbre tributaria tanto para la fase de ejecución o de montaje como para la fase operativa, de modo que aseguraría la previsibilidad a lo largo de todo el ciclo de vida de un proyecto.
- iv. Aunque un CCM a gran escala ofrecería certidumbre tributaria más amplia para todas las transacciones de un contribuyente durante un período determinado, sería intensivo en recursos y complejo de implementar. Por consiguiente, el CCMP se considera actualmente el enfoque preferido, mientras que la posibilidad de desarrollar un CCM a gran escala podría explorarse en el futuro.

Al diseñar un programa de CCM, es esencial decidir si ese programa abarcará solo un proyecto específico (CCMP) o múltiples transacciones de un contribuyente, no relacionadas entre sí, para un período definido (CCM a gran escala).

Un programa que adopta la forma de CCMP implica que la certidumbre tributaria se proporcionará exclusivamente a un único proyecto empresarial transfronterizo. Un Programa de CCMP podría abarcar, por ejemplo, el tratamiento tributario de todos los temas asociados a grandes proyectos de infraestructura transfronterizos, como oleoductos o vías férreas que crucen dos o más países; grandes operaciones de reestructuración transfronterizas; adquisiciones; productos recientemente desarrollados, y asuntos relacionados con el empleo en establecimientos permanentes. El término “proyecto único” no se refiere a una única transacción. El CCMP puede cubrir un conjunto de transacciones relacionadas que forman parte del mismo proyecto, lo que podría plantear múltiples problemas fiscales. Definir el alcance de este conjunto de transacciones es crucial, ya que determinará el alcance del Programa de CCMP. Por lo tanto, las administraciones tributarias y el contribuyente deben acordar

el alcance del Programa de CCMP por anticipado. Un ejemplo de conjunto de transacciones es la reestructuración transfronteriza de una EMN que implica varias fusiones, separaciones o contribuciones de ramas de la actividad o activos. Además, el CCMP también podría abarcar las implicaciones del IVA/GST derivadas del desarrollo de un nuevo producto o servicio que genera problemas del IVA/GST en más de una jurisdicción, particularmente en casos de múltiples tasas reducidas del IVA/GST, exenciones y determinación del lugar de suministro, entre otros aspectos (Owens et al., 2024).

El alcance del CCMP podría abarcar los riesgos tributarios en la fase de ejecución o de establecimiento de la transacción, así como los riesgos tributarios durante la operación posterior o fase operativa de la transacción. Según las respuestas a la Encuesta CCM, el 80% de los participantes coincide en que un programa de CCMP debería, idealmente, proporcionar certidumbre tanto respecto de las consecuencias fiscales durante la ejecución o fase de preparación de la transacción como en relación con las consecuencias que surgen durante la fase operativa o de desarrollo de la transacción. Este enfoque contribuiría a hacer del CCMP un instrumento atractivo para las administraciones tributarias y los contribuyentes, puesto que permitiría la provisión de certidumbre tributaria en todo el ciclo de vida del proyecto, siempre que se prevea razonablemente que (la mayoría de) los pasos no serán significativamente diferentes de lo que ya ha sido revisado por las administraciones tributarias participantes.

Por otro lado, un programa de CCM a gran escala comprendería múltiples transacciones de un contribuyente, sin relación entre sí, en lugar de un conjunto de transacciones que forman parte del mismo proyecto. Por ejemplo, un contribuyente que fabrica tres productos diferentes en varios lugares en todo el mundo, que luego vende a distintos países. Ese contribuyente realiza varias transacciones dentro del grupo relacionadas con materias primas o partes semiacabadas de productos que forman parte de sus operaciones empresariales habituales y no están relacionadas con un proyecto específico, y procura obtener certidumbre tributaria en cada una de estas transacciones por separado para un determinado período.

Aunque el enfoque de un CCM a gran escala podría proporcionar certidumbre tributaria en todo el espectro de las actividades comerciales de un contribuyente, actualmente no se considera la opción óptima por dos

motivos. En primer lugar, requeriría recursos significativos, tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes, aunque en algunos casos las administraciones tributarias se podrían centrar en las transacciones que consideran riesgosas. Sin embargo, las administraciones tributarias de los países donde el contribuyente no se considera gran contribuyente podrían no estar interesadas en participar. En segundo lugar, establecer un programa piloto de CCM a gran escala sería considerablemente más oneroso que un programa piloto de CCMP, debido a la dificultad de abarcar un número mayor de transacciones diversas. Por estos motivos, actualmente se considera que el CCMP es el mecanismo más prometedor, lo cual no implica que los Programas de CCM a gran escala sean inviables ni excluye la posibilidad de que estos programas puedan desarrollarse en el futuro (recuadro 3.1).

RECUADRO 3.1. EJEMPLOS DEL ALCANCE DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

La empresa multinacional (EMN) A solicita un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) con el objetivo de obtener certidumbre tributaria para un proyecto específico. La certidumbre tributaria ofrecida cubrirá los asuntos tributarios más complejos, que provienen de la fase de puesta en marcha de la transacción, e incluirá consideraciones tributarias sobre la constitución de empresas, el financiamiento de la inversión y las actividades de construcción, entre otros aspectos. También cubrirá las consideraciones tributarias de la fase de operación, que durará siete años, como los impuestos sobre los ingresos de las actividades comerciales, la asignación de beneficios en los países involucrados y los impuestos sobre la nómina, con un período de vigencia de tres años. El conjunto de transacciones podría estar sujeto a una revisión anual o bienal de alto nivel (check-up),^a después del período de vigencia, para verificar que los hechos y circunstancias de las transacciones no han cambiado y que las administraciones tributarias pueden confiar en que todo está en orden (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 3.1. EJEMPLOS DEL ALCANCE DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

La EMN B se encuentra actualmente en medio de la transacción prevista. Aparte de esta transacción, continúa sus actividades comerciales en todos los países en los que está presente, donde realiza muchas transacciones dentro del grupo. La EMN B solicita un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) a gran escala que cubriría todos los aspectos tributarios de las transacciones que planea ejecutar en los próximos años. Estas transacciones cubren todo el espectro de sus actividades comerciales y se sitúan fuera del alcance de la transacción contemplada.

^a El período de vigencia de tres años, así como la “revisión de estado” cada uno o dos años de este ejemplo han sido escogidos con fines ilustrativos. Las partes interesadas podrían acordar cualquier período de vigencia o de “revisión de estado” que estimen conveniente, con base en los hechos y circunstancias de cada caso.

3.4. CERTIDUMBRE TRIBUTARIA EN TIEMPO REAL Y PROSPECTIVA

LECCIONES CLAVE

- i. El CCMP ayuda a los contribuyentes a clarificar sus posiciones fiscales antes de presentar su declaración, lo que garantiza el cumplimiento y reduce futuras disputas.
- ii. Las administraciones tributarias se benefician al evitar revisiones, que consumen tiempo, después de la presentación de la declaración. Simplifica las conversaciones transfronterizas entre diferentes administraciones tributarias, lo que proporciona una mayor certidumbre.
- iii. La certidumbre tributaria debería abarcar, idealmente, todo el ciclo de vida del proyecto en cuestión. El período de vigencia debería

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

ser lo bastante largo como para justificar la participación y la inversión en respuestas, mientras que las revisiones continuas de alto nivel deberían contribuir a abordar cambios legislativos y asegurar el cumplimiento de los resultados del CCMP.

- iv. Idealmente, un programa de CCMP debería ofrecer tanto un alto grado de certidumbre tributaria desde el comienzo, que abarque todo el proyecto por anticipado, como una certidumbre tributaria gradual, progresiva, en cada fase del proyecto. Esto permitiría una mayor flexibilidad, en función del carácter del proyecto en cuestión.

Una de las ventajas que siempre se mencionan en los Programas de CC de cada país es que el contribuyente puede aclarar su posición fiscal en el momento de presentar la declaración de impuestos, o incluso antes (FPS Finance, 2025). Esto se debe a que, al aclarar su situación antes de la declaración de impuestos, el contribuyente obtiene la certidumbre de hecho de que posteriormente no surgirán disputas, que pueden alargarse con el tiempo. Para obtener una respuesta a la pregunta que ha surgido antes de presentar la declaración de impuestos, es necesario que la EMN proporcione la información correcta y completa que la administración tributaria requiere para emitir un dictamen con fundamento.

Sin embargo, el CC también ofrece ventajas a las administraciones tributarias, que, por otro lado, no tienen que invertir mucho tiempo en una revisión posterior de la declaración de impuestos, ya que el riesgo de que haya información incorrecta o incompleta es menor. Esto es importante, sobre todo en casos donde el punto que ha sido revisado por anticipado es un asunto tributario significativo, complicado y riesgoso para la EMN. En estos casos, aún sería necesario realizar algún tipo de supervisión sobre el asunto en cuestión. Si esta actividad de supervisión se llevara a cabo varios años más tarde, sin que haya sido examinada en el CC, sería difícil obtener la información correcta, que entonces sería mucho más difícil de recopilar y presentar.

Las ventajas mencionadas también están presentes en el CCMP. Sin embargo, en este caso, el valor de estas ventajas es mucho mayor, ya que el CCMP implica el compromiso de las administraciones tributarias

de todos los países involucrados, y no de una sola. Por lo tanto, el CCMP contemplaría el compromiso de todas las administraciones tributarias pertinentes para lograr la certidumbre tributaria. Debatir los temas en una etapa en que el contribuyente dispone de toda la información relevante, los hechos son recientes y todas las administraciones tributarias involucradas están presentes, conduce a un proceso mucho más eficiente. Además, los contribuyentes suelen ajustar las transacciones, incluidas las transfronterizas, antes de su ejecución. Por lo tanto, las conversaciones previas entre el contribuyente y todas las administraciones tributarias serían más eficientes y ahorrarían más tiempo que las conversaciones posteriores a la transacción. Al divulgar por adelantado la información sobre el proyecto y su ciclo de vida previsto, el contribuyente puede obtener una certidumbre prospectiva para varios años en todos los países que participan en el CCMP, lo cual tiene un valor considerable para su empresa (recuadro 3.2).

RECUADRO 3.2. EJEMPLOS DE CERTIDUMBRE TRIBUTARIA EN TIEMPO REAL Y PROSPECTIVA

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

En el contexto del Programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) en el que participa, la empresa multinacional (EMN) A ha proporcionado a las administraciones tributarias toda la documentación pertinente, y estas han realizado la evaluación de riesgos del proyecto de oleoducto. La carta de resultados del Programa de CCMP otorga una calificación de “bajo riesgo” a la mayoría de las transacciones individuales efectuadas durante la materialización del proyecto. En el caso de estas transacciones, las administraciones tributarias han concluido que no destinarán recursos de auditoría durante los próximos tres años, ya que el contribuyente ha demostrado que estas transacciones se realizarán, o se han realizado (en función de si se adopta un enfoque previo a la transacción o posterior, como se explica en la sección 2.1 de este documento), de la manera descrita y que no presentarán ninguna diferencia respecto de lo expuesto en las conversaciones. Se ejecutará una revisión de alto nivel (“check-up”) después de tres años y, posteriormente, cada dos años.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 3.2. EJEMPLOS DE CERTIDUMBRE TRIBUTARIA EN TIEMPO REAL Y PROSPECTIVA

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

En el contexto del Programa de CCMP en el que participa, la EMN B proporciona a las administraciones tributarias toda la documentación requerida. La EMN B y sus asesores externos, quienes redactaron los documentos, disponen de toda la información pertinente y pueden explicar todos los aspectos del proyecto a las administraciones tributarias. El valor de estas conversaciones es importante, puesto que todas las partes interesadas clave del proyecto entienden de la misma manera los hechos y circunstancias del proyecto, de modo que el contribuyente no tiene que discutir el proyecto por separado con cada administración tributaria.

Sin embargo, en el CCMP, las conversaciones con la EMN sobre problemas tributarios potenciales antes de la implementación de la transacción dependerán, en gran medida, de la disposición de las administraciones tributarias de los distintos países a mantener las conversaciones necesarias con apertura y transparencia, así como de su capacidad para consensuar el tratamiento final del asunto. Si las administraciones tributarias no manifiestan esa voluntad, es poco probable que las EMN piensen que la participación en el CCMP aportaría valor a sus empresas.

Al definir el marco de un programa de CCMP, es importante considerar en qué medida se puede proporcionar certidumbre tributaria prospectiva. Si el período de vigencia de un proyecto de CCMP es demasiado breve, el programa no resultará atractivo para los contribuyentes, en función, también, de los recursos requeridos para participar. El período de vigencia de un programa de CCMP debería extenderse todo lo posible, siempre que se pueda mantener la confianza entre ambas partes. Sin embargo, esto dependerá de si las consideraciones tributarias de todo el ciclo de vida de un proyecto empresarial se pueden anticipar desde el comienzo. En este caso, la comodidad tributaria podría otorgarse para todo el período del proyecto, con la condición de que los hechos y circunstancias sigan siendo los mismos, que la legislación no cambie y que la implementación coincida con los hechos y circunstancias presentados al comienzo. Puede que esto sea

difícil en la práctica; por lo tanto, el acuerdo podría contemplar una vigencia de algunos años (por ejemplo, tres años en el ejemplo de más arriba) y revisiones anuales o bienales para confirmar que todo está en orden, según la evaluación de riesgos del CCMP. Además, las administraciones tributarias participantes y el contribuyente pueden acordar debatir nuevos temas que surjan durante el ciclo de vida del proyecto y que no se hayan previsto al comienzo.

En la medida en que el conjunto de transacciones incluido en el alcance del CCMP abarque todo el ciclo de vida de un proyecto empresarial, la comodidad tributaria podría ser otorgada desde el comienzo para toda la vida del proyecto, siempre que las transacciones individuales que forman ese conjunto de transacciones sean evaluadas, garantizadas y, potencialmente, resueltas en el marco del Programa de CCMP. Por ejemplo, la certidumbre tributaria para todo el ciclo de vida del proyecto podría adoptar la forma de un período inicial de vigencia de tres años, seguido de conversaciones y revisiones periódicas de alto nivel (de manera continua) para confirmar que los hechos y circunstancias del proyecto siguen siendo los mismos, y para tener en cuenta cualquier cambio posterior en la legislación de la jurisdicción correspondiente. Si la forma de algunas transacciones del conjunto no está definida o no ha sido determinada definitivamente por el contribuyente antes del comienzo del proyecto, una opción para considerar es otorgar la certidumbre tributaria de forma gradual para cada parte del proyecto (por ejemplo, para aquellas transacciones que sí han sido definidas) durante su ejecución, con un período de vigencia de tres años para cada transacción, seguido de conversaciones y revisiones periódicas de alto nivel.

Las dos opciones tratadas en el párrafo anterior fueron valoradas en la Encuesta CCM. La opción de “certidumbre tributaria desde el comienzo y durante toda la vida del proyecto” recabó el apoyo del 67% de los consultados, mientras que la opción de “certidumbre tributaria gradual para cada parte de la transacción durante su ejecución” obtuvo un apoyo del 49%. Idealmente, un proyecto CCMP debería ofrecer ambas opciones, ya que proyectos diferentes (o transacciones individuales dentro de los proyectos) pueden requerir certidumbre tributaria en momentos distintos (antes o después) y con una duración diferente (más breve o más larga). El motivo es que los distintos proyectos (o transacciones individuales dentro de los proyectos) pueden presentar diversos niveles de complejidad, mientras que en algunos casos el contribuyente podría no disponer de toda la

información necesaria con antelación. Otro factor que se debe tener en cuenta es cuán crucial es la certidumbre tributaria para el proyecto o cada una de sus transacciones.

El momento en que se puede otorgar la certidumbre tributaria (es decir, desde el comienzo o gradualmente), así como la duración del período de vigencia y la periodicidad de las conversaciones y revisiones posteriores, son aspectos que podrían incluirse en el MoU que contiene el marco de procedimiento del Programa de CCMP.

3.5. CRITERIOS DE ENTRADA

LECCIONES CLAVE

- i. En la Encuesta CCM se definieron cuatro criterios de entrada para los Programas de CCMP: a) impacto económico del proyecto, b) volumen de negocios del contribuyente, c) perfil de riesgo del contribuyente y d) participación en un programa nacional de CC.
- ii. Algunos factores, como la importancia económica del proyecto y el volumen de negocios del contribuyente, influyeron en la disposición de las administraciones tributarias de participar en el CCMP.
- iii. Un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto es esencial para permitir a las administraciones tributarias basarse en la información divulgada por los contribuyentes.
- iv. La participación en programas nacionales de CC no es un requisito para la entrada, pero puede señalar la preparación de una EMN para el CCMP. Los programas nacionales de CC podrían crear sinergias con el CCMP, porque la revisión de las transacciones a nivel nacional puede facilitar el proceso del CCMP.

Establecer criterios de entrada es un aspecto esencial en el diseño de un programa nacional de CC. El capítulo 2 del Manual 2021 (Owens y Leigh-Pemberton, 2021) presenta un análisis de estos criterios. Al igual que en el caso de los programas nacionales de CC, al establecer un programa de CCMP es importante observar si se debe fijar un umbral para distinguir entre los contribuyentes elegibles y los que no lo son.

Con base en el enfoque del Manual 2021, los miembros del actual Grupo de Trabajo han formulado las mismas consideraciones. Así, la Encuesta CCM incluyó una pregunta (pregunta 26) sobre los criterios de entrada preferibles. Los participantes en la Encuesta CCM plantearon los cuatro criterios de entrada que se detallan a continuación:

- El impacto económico del proyecto en las jurisdicciones participantes.
- El volumen de negocios del contribuyente.
- El perfil de riesgo del contribuyente.
- La participación del contribuyente en un programa nacional de CC.

Todos los criterios obtuvieron un número similar de votos positivos. Más específicamente, el impacto económico de un proyecto en las jurisdicciones participantes tuvo el apoyo del 53% de los encuestados; el volumen de negocios, del 47%; el perfil de riesgo, del 43%, y la participación en un programa nacional de CC, del 33%. Por lo tanto, todos los criterios mencionados se pueden tener en cuenta al establecer un umbral de elegibilidad a un programa de CCMP (recuadro 3.3).

RECUADRO 3.3. EJEMPLOS DE CRITERIOS DE ENTRADA

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

El programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) implementado por los países A, B, C, D y E tiene los siguientes criterios de entrada, que la empresa multinacional (EMN) A cumple:

- Impacto económico (presupuesto) del proyecto en las jurisdicciones participantes: €500 millones.
- Volumen de negocios global consolidado del grupo de la EMN: €750 millones.
- Perfil de riesgo del contribuyente: bajo riesgo.
- Participación en un programa nacional de Cumplimiento Cooperativo (CC): idealmente, sí.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 3.3. EJEMPLOS DE CRITERIOS DE ENTRADA

La EMN A es un actor global en la industria de petróleo y gas, con ingresos anuales de €10.000 millones y un presupuesto de €600 millones para el proyecto. El contribuyente tiene un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto, cuyas exhaustividad y exactitud han sido revisadas por las administraciones tributarias involucradas. Tres de las entidades locales de la EMN A participan en programas nacionales de CC.

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

El programa de CCMP al que se ha postulado la EMN B tiene los siguientes criterios de entrada:

- Impacto económico (presupuesto) del proyecto en las jurisdicciones participantes: €500 millones.
- Volumen de negocios consolidado global del grupo de la EMN: €750 millones.
- Perfil de riesgo del contribuyente: bajo riesgo.
- Participación en un programa nacional de CC: idealmente, sí.

Aunque la EMN B cumple tres criterios, dos administraciones tributarias han expresado su preocupación en relación con la exactitud y la exhaustividad de varios aspectos del MCF. Estas administraciones tributarias señalan a la EMN B los aspectos de su MCF que dan lugar a sus preocupaciones, o los aspectos que consideran potencialmente riesgosos, y solicitan a la EMN B que tome las medidas necesarias para abordar los asuntos identificados. Por este motivo, siguen en contacto con el contribuyente y continúan recibiendo información pertinente. Se le solicita a la EMN B que presente una respuesta y muestre que se han realizado los cambios adecuados en el MCF, tras lo cual la EMN B confía en la robustez de su MCF y en que esos cambios le permitirán participar en un programa de CCMP con todas las administraciones tributarias involucradas.

Las respuestas también deben verse a la luz de la capacidad de las administraciones tributarias, teniendo en cuenta los recursos y el esfuerzo que requieren las actividades de supervisión que se esperan de ellas. Como los grandes contribuyentes exigen un esfuerzo considerable y, en algunos casos, hace falta algún tipo de supervisión constante, los criterios de entrada al CCMP también tendrían que considerar las circunstancias financieras de las transacciones y/o de los contribuyentes involucrados.

Quizá el criterio más importante es el impacto económico de una transacción. Teniendo presente que el programa debatido aquí es un CCMP, la magnitud económica de una transacción para los países pertinentes es un factor razonable que debe ser contemplado al establecer criterios de entrada. Por lo tanto, independientemente del volumen de negocios del contribuyente en cada jurisdicción, una administración tributaria podría no estar interesada en participar en un programa de CCMP si la transacción prevista no tiene un impacto económico suficientemente significativo como para justificar, desde una perspectiva económica, su participación.

Se podría formular otra distinción entre impacto económico en términos absolutos e impacto económico relativo. Al evaluar si un proyecto tiene un impacto económico significativo en términos absolutos en las jurisdicciones involucradas se pueden tener en cuenta diferentes consideraciones. Un criterio es la importancia del presupuesto del proyecto para las jurisdicciones involucradas, es decir, el valor económico total del conjunto de transacciones para estas jurisdicciones. Otro criterio podría ser el impacto económico previsto del proyecto en los países participantes a lo largo del tiempo. Esto podría incluir, por ejemplo, ingresos tributarios futuros, un alto crecimiento esperado y la creación de muchos puestos de trabajo, entre otros efectos. La importancia del impacto económico de la transacción variaría en función del tamaño relativo de cada país. Para evaluar el impacto relativo de una transacción se podría considerar la razón entre su impacto económico (por ejemplo, el presupuesto o el impacto económico total) y el tamaño total de la EMN. En este caso, el impacto económico también dependería del contribuyente, ya que su tamaño también influye en cómo se evalúa el impacto económico de la transacción.

Un segundo criterio que se debe considerar es el volumen de negocios del contribuyente en cuestión en los países pertinentes. Si la EMN

no tiene una fuerte presencia tributaria en uno o más de estos países, puede que sea difícil recurrir a las respectivas administraciones tributarias y pedirles que participen en un proyecto de CCMP. Las administraciones tributarias de países donde las EMN tienen instalaciones o filiales que no se consideran grandes contribuyentes a efectos nacionales, podrían no estar interesadas en participar en un programa de CCMP. Esta falta de interés podría deberse, sobre todo, a motivos puramente económicos. Este problema podría mitigarse (parcialmente) mediante el desarrollo de un estándar común de reporte y garantía para los MCF, lo cual permitiría a las administraciones tributarias de los países donde una empresa del grupo multinacional no se considera un gran contribuyente beneficiarse de la revisión del MCF llevada a cabo por sus pares (es decir, otras administraciones tributarias). Además, la participación de algunas administraciones tributarias podría ser vetada en Programas de CCMP en casos como ese, puesto que las empresas que no se consideran grandes contribuyentes para fines nacionales no son controladas por la unidad de grandes empresas, que normalmente es la oficina que supervisa los programas nacionales de CC, así como los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía. Incluso si no existe una exclusión desde el punto de vista organizativo, es posible que el personal encargado del control de esos contribuyentes no conozca herramientas como los programas nacionales de CC o los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía. Sin embargo, en los casos donde no existen esas barreras, el volumen de negocios del contribuyente no puede limitar su participación en un programa de CCMP, siempre que el proyecto en cuestión tenga un impacto económico importante, como se señaló en el párrafo anterior.

El perfil de riesgo de los contribuyentes es un tema importante cuando las administraciones tributarias determinan su participación en los programas nacionales de CC. De acuerdo con las respuestas a la Encuesta CCM, el perfil de riesgo de la EMN también parece ser un factor clave cuando se considera su participación en un programa de CCMP. Un elemento que debe tenerse en cuenta en la evaluación del perfil de riesgo de un contribuyente es la existencia de un MCF, cuya relevancia se destaca en el Manual 2021 con respecto a los programas nacionales de CC.⁴⁶ Otros

⁴⁶ Owens y Leigh-Pemberton (2021: 27) señalan que las EMN "deben tener un Marco de Control Fiscal interno adecuado o ser capaces de demostrar a la administración tributaria que se han adoptado medidas tangibles para diseñar e implementar un marco que sea apropiado".

factores para considerar son el historial de cumplimiento del contribuyente, una estrategia fiscal documentada, una relación de trabajo positiva y la transparencia del contribuyente hacia las administraciones tributarias. Es posible que estas no se muestren interesadas en invitar a una EMN de alto riesgo a participar en los Programas de CC, ya que estos programas se basan, fundamentalmente, en la confianza. Por lo tanto, la introducción de un MCF que funcione correctamente es la mejor opción para la mayoría de las EMN en relación con los programas nacionales de CC, una consideración que rige, mutatis mutandis, en el caso del CCMP. En ese sentido, para que las administraciones tributarias estén dispuestas a participar en un programa de CCMP, es sumamente deseable que los contribuyentes tengan un MCF que funcione correctamente, lo que constituye una sólida señal de que las administraciones tributarias pueden fiarse de la información divulgada por el contribuyente.

Es posible que algunos contribuyentes no tengan transacciones del tamaño o de la complejidad suficientes para justificar su participación en un programa de CCMP, mientras que otros tal vez no piensen que su gobernanza tributaria tiene el nivel requerido para compartir información. Los dos factores pueden cambiar a lo largo del tiempo. Por lo tanto, se considera importante mantener criterios de entrada flexibles, a fin de permitir debates sobre los costos, los beneficios y los resultados esperados al ingresar en un programa de CCMP.

Por último, la participación de los contribuyentes en un programa nacional de CC no es una condición sine qua non para el ingreso en un programa de CCMP.⁴⁷ Sin embargo, como indican las respuestas a la Encuesta CCM, puede tener un efecto positivo, ya que constituye una fuerte señal de que una EMN conoce cómo funciona esa colaboración y qué se espera de ella. Por lo tanto, puede ser beneficioso, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, si un contribuyente que ya participa en uno o más programas nacionales de CC también se incorpora en un programa de CCMP. Por otro lado, se pueden construir sinergias entre los programas nacionales de CC y el CCMP, siempre que una o más transacciones que se tendrán en cuenta en los CCMP hayan sido revisadas a nivel nacional por una o más administraciones tributarias en el contexto

⁴⁷ En esta sección se analiza la participación en un programa nacional de CC como un requisito de entrada al CCMP o como elemento facilitador para el ingreso. En la sección 4.2 de este documento se examina si la ausencia de un programa nacional de CC constituye una barrera para la implementación del CCMP.

de sus programas nacionales de CC. En consecuencia, estas administraciones tributarias ya habrían comprendido estas transacciones (Christodoulopoulos et al., 2025).

3.6. IMPUESTOS CUBIERTOS

LECCIONES CLAVE

- i. Según las respuestas de los participantes en la Encuesta CCM, idealmente, los impuestos que deberían incluirse en el CCMP son: a) IS; b) IVA/GST; c) retenciones de impuestos (WHT), y d) impuestos sobre la nómina.
- ii. Otros impuestos que podrían incluirse son: a) derechos de Aduana; b) impuestos ambientales; c) gravámenes especiales que se aplican a ciertos sectores; d) Impuesto sobre las Ganancias de Capital e impuestos sobre transferencias indirectas en el extranjero; e) derechos de timbre; f) impuestos sobre las transacciones, y g) otros impuestos específicos.
- iii. La decisión sobre qué impuestos incluir en un programa de CCMP variará según el carácter del proyecto y de los hechos y circunstancias pertinentes. Las administraciones tributarias deberían contemplar la inclusión de todos los impuestos relevantes para un determinado proyecto, ya que esto mejoraría la certidumbre tributaria. Sin embargo, debe tenerse presente que la inclusión de todos los impuestos pertinentes podría aumentar la complejidad.
- iv. Un programa piloto que abarque impuestos seleccionados podría contribuir a ajustar la coordinación antes de implementar Programas de CCMP de amplio alcance.

A los participantes en la Encuesta CCM se les pidió que señalen qué tipos de impuestos es conveniente incluir en un CCMP. El IS (incluidos los Precios de Transferencia) fue el tipo de impuesto que la mayoría de los encuestados consideró que debería pertenecer al ámbito del CCMP. En gran parte de los casos, el IS es el tipo de impuesto que suscita las preocupaciones más importantes en los proyectos transfronterizos. Esto

comprende el financiamiento de la transacción (con capital o deuda); diversas transacciones dentro del grupo; adquisiciones; enajenaciones, o absorciones de empresas.

Al IS le siguieron el IVA o el GST (o impuestos equivalentes). La evidencia que aporta la Encuesta CCM indica que los problemas del IVA/GST surgen con frecuencia en las mismas situaciones en que tienen lugar las transacciones internacionales complejas y, por lo tanto, serían candidatos idóneos para integrar un enfoque de CCMP. Los grandes contribuyentes con negocios complejos suelen realizar transacciones con importantes implicaciones para el IVA/GST.

La Retención de Impuestos (WHT, por su sigla en inglés) fue el tercer tipo de impuesto (o método de recaudación de impuestos) en la lista que elaboraron los participantes en la Encuesta CCM sobre los impuestos que debe cubrir el CCMP. Esto era previsible, puesto que la WHT (por ejemplo, sobre dividendos, intereses, derechos y ganancias de capital potenciales) suele afectar la repatriación de beneficios a la jurisdicción del inversionista, lo cual explica por qué las WHT son fundamentales, tanto para las EMN como para las administraciones tributarias. Esto también se conecta con el creciente interés de los países en desarrollo por añadir la WHT a su sistema tributario y con el hecho de que muchos países desean investigar la identidad del beneficiario efectivo y, por lo tanto, del receptor real de los ingresos, al cual se le puede imponer la WHT.

El cuarto tipo de impuesto que los encuestados seleccionan para integrar un programa de CCMP es el de los impuestos sobre la nómina. Estos impuestos han demostrado ser más difíciles de incluir en los programas nacionales de CC de diversos países, debido a que suelen pertenecer al Departamento de Recursos Humanos o de Nóminas de las EMN y a los departamentos de impuestos sobre la renta e impuestos personales de la administración tributaria. Sin embargo, los impuestos sobre la nómina pueden ser parte del MCF de los contribuyentes y, por lo tanto, ser incluidos en el CCMP. Además, la coordinación interna dentro de las administraciones tributarias podría permitir la inclusión de los impuestos sobre la nómina en el ámbito del CCMP, en casos en que su incorporación no sea viable debido a barreras organizacionales.

Idealmente, todos los impuestos relevantes deberían ser elegibles para integrar un programa de CCMP. Por lo tanto, además del IS (incluidos los PT), el IVA/GST o equivalente, la WHT y los impuestos sobre la nómina, los responsables de las políticas deberían contemplar la inclusión de los

derechos de Aduana; los impuestos ambientales; los gravámenes especiales obligatorios; el Impuesto sobre Ganancias de Capital (donde corresponda); los Impuestos sobre Transferencias Indirectas en el Extranjero; los derechos de timbre, y los impuestos sobre las transacciones en el ámbito del CCMP, así como otros impuestos potencialmente aplicables a cada caso. Sin embargo, cuantos más impuestos se incluyan en un programa de CCMP, menos gestionable será el proceso. Un enfoque para asegurar la eficiencia de un programa de CCMP sería establecer un alcance de aplicación claro con las transacciones más relevantes y significativas del proyecto y las consecuencias tributarias relacionadas. La decisión sobre este asunto debería tomarse después de consultar a las administraciones tributarias participantes y al contribuyente.

Aunque algunos de los impuestos mencionados en el párrafo anterior pueden ser menos relevantes en un contexto multilateral, existen casos en que el conocimiento por parte de una administración tributaria participante de los impuestos que un contribuyente debe pagar en otro país (cuya administración tributaria participa en el CCMP) puede ser pertinente o incluso necesario. Por ejemplo, un contribuyente podría optar por financiar una transacción transfronteriza con el instrumento financiero A en lugar del instrumento financiero B porque este último está sujeto a un derecho de timbre en el país donde reside la empresa prestataria. Si el alcance de un programa de CCMP incluye este impuesto, a la administración tributaria del país donde reside el prestamista le resultaría más fácil determinar si la opción de financiamiento elegida constituye una planificación tributaria legítima.

Incluir todos los impuestos pertinentes en un programa de CCMP tiene el potencial de proporcionar un mayor grado de certidumbre a las administraciones tributarias de que todos los aspectos del MCF de las EMN están funcionando efectivamente.⁴⁸ Además, esto procura a las EMN una mayor confianza de que la administración tributaria se basará en su MCF en todos los ámbitos del cumplimiento tributario. A pesar de esto, puede que esa sugerencia sea compleja desde una perspectiva legal (especialmente en los países con sistemas federales) o

⁴⁸ Esto no significa que las administraciones tributarias deban evaluar todos los aspectos del MCF del contribuyente que son relevantes para un determinado Programa de CCMP. En cambio, algunos de estos aspectos podrían ser revisados y si son considerados adecuados, las administraciones tributarias podrían suponer que el resto de los aspectos del MCF también es correcto.

excesivamente costosa si la administración tributaria de un país opera de forma aislada. Por otro lado, cuantos más impuestos cubra un programa de CCMP, mayor será su complejidad. Por consiguiente, recomendar la inclusión de todos los impuestos pertinentes podría ser poco realista en algunos casos (recuadro 3.4).

RECUADRO 3.4. EJEMPLOS DE IMPUESTOS CUBIERTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

En función de los hechos y circunstancias descritos en la sección 3.6, el Programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) en el que participará la empresa multinacional (EMN) A cubrirá los riesgos tributarios en los siguientes ámbitos: Impuesto sobre las Sociedades (IS) (incluidas las consideraciones sobre los Precios de Transferencia y el establecimiento permanente); el Impuesto al Valor Agregado (IVA); el Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST, por su sigla en inglés); la Retención de Impuestos (WHT, por su sigla en inglés); los impuestos sobre la nómina; el Impuesto sobre las Ganancias de Capital (CGT, por su sigla en inglés); los derechos de timbre; los gravámenes especiales obligatorios, y los derechos de Aduana.

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

En función de los hechos y circunstancias descritos en la sección 3.6, el Programa de CCMP en el que participará la EMN B cubrirá los riesgos tributarios en los siguientes ámbitos: IS (incluidas las consideraciones sobre los PT); el IVA/GST; la WHT sobre dividendos e intereses, y el derecho de timbre.

Por último, al igual que los programas piloto de CC, normalmente los pilotos de CCMP suelen centrarse en un número selecto de tipos de impuestos. Esto limitaría el alcance de los debates y reduciría el tiempo necesario para llegar a un acuerdo. Este enfoque sería aceptable y provechoso al comienzo, ya que posibilitaría que las diferentes administraciones tributarias se coordinaran de manera más eficaz antes

de profundizar el alcance del Programa de CCMP e incluir más tipos de impuestos.

3.7. CERTIDUMBRE TRIBUTARIA VERSUS COMODIDAD TRIBUTARIA

LECCIONES CLAVE

- i. El tipo de certidumbre que proporciona el CCMP es la certidumbre práctica, lo cual significa que un contribuyente espera razonablemente que sus posiciones sean aceptadas por la administración tributaria. Se puede contrastar con la certidumbre tributaria legalmente vinculante.
- ii. Las EMN equilibran el nivel de certidumbre con el esfuerzo y los recursos requeridos. La certidumbre legalmente vinculante suele exigir más tiempo y recursos, mientras que los requerimientos de la certidumbre de facto son menores.
- iii. Cerca de la mitad de los consultados en la Encuesta CCM declaró que los programas existentes proporcionan una certidumbre tributaria adecuada, pero también identificaron debilidades en ellos: a) lentitud, b) exceso de recursos y c) altos costos.
- iv. Los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía (ICAP, ETACA, FCBD) pueden simplificar los procesos de Acuerdos Anticipados de Precios (APA) mediante la revisión previa de los datos pertinentes. El CCMP podría tener una función similar.

Las personas que respondieron la Encuesta CCM señalaron que había una diferencia entre la certidumbre que proporcionaban los programas existentes y el nivel deseado de certidumbre tributaria, que debería explorarse en los debates entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. En muchos sentidos, la elección de la herramienta para la EMN es una cuestión de cuánta certidumbre se obtiene en proporción al esfuerzo requerido para lograrla. Por lo tanto, en general, cuanto más alto sea el nivel de certidumbre tributaria deseado, más

esfuerzos y recursos se necesitarán. Por ejemplo, según la práctica administrativa en Finlandia, los contribuyentes pueden debatir sobre el grado de certidumbre tributaria que desean, porque, habitualmente, cuanto más orientación o certidumbre desea una EMN, más tiempo y esfuerzo necesitarán ambas partes.

En la sección 1.2 de este documento también se distingue entre certidumbre tributaria legalmente vinculante y certidumbre tributaria de facto, o comodidad tributaria. La comodidad tributaria es el tipo de certidumbre que ofrecen el ICAP, el ETACA, el FCBD y el CCMP (OCDE, 2019a, 2021a). Concretamente, en el contexto de estos programas, no se alcanza la certidumbre tributaria legalmente vinculante, lo cual significa que el contribuyente no tiene garantías legales de que no será auditado por la administración tributaria. En cambio, el contribuyente obtiene comodidad tributaria, es decir que tiene motivos para creer que la administración tributaria aceptará sus posiciones fiscales (Martini y Russo, 2021).

Sin embargo, conseguir comodidad tributaria mediante programas como el ICAP, el ETACA o el FCBD no excluye la posibilidad de obtener una certidumbre tributaria legalmente vinculante. Esos programas también pueden funcionar como atajos para obtener un APA, en los casos en que sea deseable, o cuando una o más administraciones tributarias no puedan ponerse de acuerdo sobre la evaluación de riesgos de una transacción específica dentro del alcance del programa respectivo. Esta ventaja está conectada al hecho de que la EMN ya ha proporcionado una gran cantidad de la información básica necesaria para obtener un APA y a que las administraciones tributarias la han revisado y la han comprendido. Por lo tanto, con esta información, las administraciones tributarias podrían saltarse los pasos iniciales del proceso para presentar un APA. También es posible considerar el CCMP como un trampolín hacia un proceso de APA, en los casos en que los contribuyentes lo deseen o cuando una o más administraciones tributarias no puedan ponerse de acuerdo sobre la evaluación de riesgos de una transacción específica dentro del alcance del Programa de CCMP. Al haber alcanzado un entendimiento a través del CCMP, las administraciones tributarias pueden concluir un APA mucho más rápidamente que si la transacción no hubiera sido evaluada previamente en el Programa de CCMP.

En algunos casos, el CCMP y el APA pueden ser mutuamente excluyentes, en función de los requisitos nacionales. Este es el caso en Estados

Unidos. La experiencia del enfoque de Estados Unidos respecto del ICAP muestra que, si no se dispone de un APA (o un instrumento similar) después de haberse realizado una evaluación de riesgos del ICAP, se puede procurar más certidumbre tributaria al establecer que cuando un departamento de una administración tributaria tiene la intención de auditar a un contribuyente que participa en el CCMP, se requiere una autorización del departamento que participó en el CCMP.

Incluso en los casos en que se obtiene una certidumbre limitada (por ejemplo, si ninguna de las administraciones tributarias considera que el riesgo es bajo), es beneficioso para el contribuyente conocer las posibles preocupaciones o interpretaciones alternativas de una o más administraciones tributarias. Cuando las administraciones tributarias no se pueden poner de acuerdo sobre una evaluación de bajo riesgo del contribuyente en un proceso de CCMP, el resultado podría ser una auditoría en diferentes países. En esos casos, los hechos y circunstancias comunicados a las administraciones tributarias durante el proceso de CCMP, así como el entendimiento que las administraciones tributarias desarrollaron a través de la evaluación de riesgos del CCMP, pueden aumentar la eficiencia y la rapidez del procedimiento de auditoría (recuadro 3.5).

RECUADRO 3.5. EJEMPLOS DE CERTIDUMBRE TRIBUTARIA VERSUS COMODIDAD TRIBUTARIA

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

Los diferentes pasos del proyecto de oleoducto que la empresa multinacional (EMN) A está planificando no presentan complejidades significativas que requieran certidumbre tributaria legalmente vinculante. Sin embargo, el calendario en este proyecto es crucial y el objetivo de la EMN A es obtener certidumbre tributaria lo más rápido posible para avanzar a la fase de construcción. En este sentido, el Programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) puede proporcionar certidumbre tributaria rápidamente. De hecho, el CCMP le ofrecerá a la EMN A una certidumbre tributaria de facto, es decir, comodidad tributaria.

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 3.5. EJEMPLOS DE CERTIDUMBRE TRIBUTARIA VERSUS COMODIDAD TRIBUTARIA

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

En el contexto de la reestructuración, la EMN B introducirá cambios en su análisis funcional, que tendrán un impacto en la asignación de beneficios entre jurisdicciones. Los aspectos del análisis funcional que se modificarán fueron cubiertos previamente por Acuerdos Anticipados de Precios (APA) bilaterales entre los países A, D, F y G. Como las funciones relevantes son un elemento clave de los negocios de la EMN B, el director de Impuestos del grupo insiste en que los aspectos pertinentes relacionados con los Precios de Transferencia estén cubiertos nuevamente por un programa de CCMP, para permitir que las administraciones tributarias involucradas puedan comprender este aspecto de la reestructuración y utilizar el CCMP como trampolín hacia un APA. Para minimizar el esfuerzo y los costos, el contribuyente solicitó un APA solo a las administraciones tributarias donde se requiere mayor certidumbre, y no a todas las administraciones tributarias participantes. Este APA, que en este caso es bilateral, probablemente será emitido con menos demora, puesto que las administraciones tributarias ya habrán acordado este paso. El APA bilateral reforzará la certidumbre tributaria que proporciona el programa de CCMP.

A menudo, la opinión emitida incluye advertencias de que los hechos y circunstancias han sido descritos adecuadamente y no cambiarán. Esto proporciona seguridad a ambas partes de que han entendido y explicado la transacción correctamente y de que pueden tener cierta certeza sobre la aceptación de los hechos presentados a la otra parte, y de que las opiniones no cambiarán si los hechos siguen siendo los mismos. Otra salvedad que suele incluirse en las opiniones tiene que ver con cambios en la legislación. Es decir, la comodidad tributaria otorgada está sujeta a cambios en la legislación que podrían afectar la evaluación realizada por las administraciones tributarias.

3.8. RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DE RIESGOS DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. Una carta de finalización emitida por la administración tributaria líder marca la conclusión del proceso de evaluación de riesgos y de garantía del CCMP.
- ii. Al contribuyente se le informa sobre los resultados de todas las administraciones tributarias participantes en relación con los riesgos y períodos fiscales cubiertos. Esto se puede hacer mediante una carta de opinión común o con cartas de opinión firmadas por separado, pero coordinadas.
- iii. Todas las administraciones tributarias participantes y el contribuyente firman una carta de opinión común, que explica los hechos acordados, establece un tratamiento fiscal común y detalla los riesgos identificados para fines de auditoría. La carta también incluye los puntos de desacuerdo entre las administraciones tributarias. Una carta de opinión común es la opción preferida.
- iv. La alternativa es que las administraciones tributarias participantes emitan y firmen cartas de opinión separadas, pero coordinadas. Estas explicarán los hechos acordados, cubrirán el tratamiento tributario, describirán el riesgo de auditoría y detallarán el proceso de evaluación. También destacarán los ámbitos de desacuerdo con otras administraciones tributarias.

Después de realizar una evaluación de riesgos del CCMP, la administración tributaria que lidera el proceso emitirá una carta de finalización para cada participante del programa. La carta con los resultados marca la conclusión del proceso de evaluación de riesgos y de garantía del CCMP.

Además, el contribuyente será informado sobre los resultados de los procesos de evaluación de riesgos y de garantía realizados por cada administración tributaria participante con respecto a los riesgos y períodos tributarios cubiertos. Esto se puede hacer de dos maneras, en función de

cuánto permite la legislación nacional que las administraciones tributarias adopten un enfoque más alineado (recuadro 3.6):

- Una carta de finalización emitida conjuntamente por todas las administraciones tributarias involucradas, que incluye las firmas de todas ellas.
- Cartas de finalización firmadas por separado, pero coordinadas, para cada jurisdicción, que comparte hechos acordados, emitidas por separado por cada administración tributaria.

RECUADRO 3.6. EJEMPLOS DE RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DE RIESGOS DEL PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

EN UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS

Después de revisar todos los aspectos del proyecto de oleoducto, las administraciones tributarias de los países A, B, C, D y E han emitido una carta de finalización común a la empresa multinacional (EMN) A, que incluye sus conclusiones sobre la calificación de riesgo de cada etapa del proyecto y una declaración respecto de que no tienen previsto auditar estas etapas durante los próximos cuatro años. Además, indican que, después del período inicial de cuatro años (período de vigencia), realizarán una revisión de alto nivel (“check-up”) del proyecto, cada dos años, para confirmar que los hechos, las circunstancias y la legislación no han cambiado y siguen siendo pertinentes.^a La carta también contiene detalles sobre dos etapas que dos administraciones tributarias no pudieron clasificar como de bajo riesgo. Todas las administraciones tributarias que participaron en el Programa de CCMP, así como el contribuyente, firman la carta.

EN UNA EMPRESA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

Después de una cuidadosa revisión y una evaluación de riesgos del plan de ejecución, del Marco de Control Fiscal (MCF) de la EMN B y de la documentación legal aportada por el contribuyente, las administraciones tributarias que participaron en el proyecto de CCMP han completado la evaluación de riesgos de la transacción de la EMN B. Sin embargo, como algunas administraciones tributarias no pueden comprometerse

(continúa en la página siguiente)

(continuación)

RECUADRO 3.6. EJEMPLOS DE RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DE RIESGOS DEL PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

a emitir una carta de finalización común para fines legales nacionales, se ha acordado que cada administración tributaria emitirá una carta por separado, que, no obstante, estará coordinada con las demás. Cada carta de finalización está firmada por la administración tributaria que la emitió.

^a El período de vigencia de cuatro años y la revisión de alto nivel cada dos años son meros ejemplos y han sido elegidos con fines ilustrativos. Por lo tanto, el período de vigencia y la frecuencia de la revisión de alto nivel pueden variar en cada caso, según el acuerdo entre las partes interesadas, con sujeción a los requisitos legales nacionales.

Entre las dos opciones, la más deseable es la carta de opinión común que abarca los hechos y circunstancias de la transacción o las transacciones en cuestión, donde todas las administraciones tributarias participantes llegan a una conclusión similar y acuerdan un tratamiento tributario común de las posiciones del contribuyente, clarifican el riesgo para fines de auditoría y detallan el proceso de evaluación. La carta también debe identificar cualquier ámbito de desacuerdo de las administraciones tributarias participantes.

Sin embargo, cuando el primer enfoque no es posible, las administraciones tributarias emiten cartas de finalización coordinadas, pero firmadas por separado. Estas cartas de resultados deben cubrir los hechos y circunstancias de las transacciones revisadas, así como el tratamiento tributario de las posiciones del contribuyente; deben explicar el riesgo con fines de auditoría desde la perspectiva de cada administración tributaria, e ilustrar el proceso de la evaluación. Además, cada carta de finalización debe mencionar los temas en los que discrepan las administraciones tributarias.

En los casos en que un contribuyente que participa en un CCMP requiera un nivel mayor de certidumbre tributaria, es decir, una certidumbre tributaria legalmente vinculante, en lo que respecta a los PT, el CCMP podría funcionar como puerta de entrada a los APA bilaterales o multilaterales. Sin embargo, no hay instrumentos transfronterizos generalizados

con las características de los APA que puedan proporcionar certidumbre tributaria en ámbitos diferentes de los PT (por ejemplo, en asuntos tributarios transfronterizos directos o indirectos). El mecanismo de resoluciones transfronterizas en materia de IVA dentro de la Unión Europea es una excepción y, por lo tanto, el CCMP podría considerarse un punto de partida para este instrumento. En este sentido, debería analizarse en qué medida se pueden desarrollar mecanismos como el APA para cubrir asuntos tributarios fuera del ámbito de los PT.⁴⁹

⁴⁹ En relación con los mecanismos similares al APA dentro del CCMP, véase, también, la sección 4.3 de este documento.



IDENTIFICACIÓN Y MINIMIZACIÓN DE LAS BARRERAS POTENCIALES A LA IMPLEMENTACIÓN DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

4.1. OBSERVACIONES PRELIMINARES

LECCIONES CLAVE

- i. Las principales barreras identificadas a la implementación efectiva del Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) son: a) un cambio cultural en el cumplimiento tributario en la administración tributaria; b) falta de alineación de

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- la ley con las realidades económicas y empresariales, y c) limitaciones y asignación ineficiente de recursos en las administraciones tributarias.
- ii. El CCMP depende del intercambio efectivo de información entre las administraciones tributarias. Sin embargo, el estatus de autoridad competente no siempre está claramente establecido en algunas administraciones tributarias, lo que da lugar a problemas de coordinación.
 - iii. Las administraciones tributarias deberían analizar los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía ya existentes y considerar la viabilidad del CCMP en función de la disponibilidad de recursos.

En debates anteriores se han identificado varias barreras prácticas para la implementación efectiva del CCMP. El CCMP requiere un enfoque renovado de los problemas del cumplimiento tributario, como la transparencia entre las administraciones tributarias y el contribuyente en relación con cuestiones de interés mutuo.

A menudo la legislación o la práctica tributarias no están alineadas con la realidad económica y empresarial. Esto plantea desafíos para las administraciones tributarias, que pueden carecer de conocimientos sobre los procesos empresariales. A su vez, puede afectar la capacidad de las administraciones tributarias para proporcionar garantías razonables de que se cumplirán las expectativas. La asignación ineficiente y la insuficiencia de recursos dentro de las administraciones tributarias añaden otra barrera práctica a la implementación efectiva del CCMP.

Otra barrera es que el CCMP depende, en gran medida, de la cooperación entre las administraciones tributarias competentes a través del intercambio efectivo de información entre Estados. Sin embargo, el estatus de autoridad competente no siempre está claramente establecido en la unidad de grandes empresas de las administraciones tributarias.

Como ya se señaló, las administraciones tributarias disponen de varios mecanismos destacados para proporcionar certidumbre tributaria. Estos

incluyen el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) y el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés). Por lo tanto, es crucial que la administración tributaria considere la viabilidad de introducir estos mecanismos y que el CCMP contemple los recursos disponibles. Las administraciones tributarias deben evaluar si las barreras legales y otras barreras normativas al CCMP pueden limitar la implementación y la aplicación efectivas del CCMP a nivel nacional.

4.2. EXISTENCIA DE UN PROGRAMA NACIONAL DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

LECCIONES CLAVE

- i. No se requiere un programa nacional de Cumplimiento Cooperativo (CC) para que una administración tributaria establezca un programa de CCMP o participe en él. Sin embargo, tener un programa de ese tipo es altamente deseable, ya que proporciona un sólido fundamento para la participación en el CCMP.
- ii. Las administraciones tributarias con programas nacionales de CC ya cuentan con departamentos, personal, procesos y métodos de trabajo, documentación y requisitos definidos para el Marco de Control Fiscal (MCF) de los contribuyentes, entre otras cosas.
- iii. La ausencia de un programa nacional de CC no impide que una administración tributaria se integre en un programa de CCMP. La experiencia del ICAP muestra que las administraciones tributarias pueden participar con éxito en esos programas, incluso sin previa experiencia en CC. Sin embargo, la existencia de un programa nacional de CC facilita la participación en un CCMP.

Esta sección analiza si la ausencia de un programa nacional de CC podría ser una barrera a la implementación de un programa de CCMP.⁵⁰ En este sentido, surge la pregunta de si la existencia de un programa

⁵⁰ Para obtener una visión general de los programas nacionales de CC y las sinergias entre los programas nacionales de CC y el CCMP, véase Christodoulopoulos et al. (2025).

nacional de CC es un prerequisite para el establecimiento de un programa de CCMP y la participación de una administración tributaria en él.

En términos amplios, la existencia de un programa nacional de CC sería un paso preparatorio altamente deseable cuando una administración tributaria contemple establecer un programa de CCMP o participar en él. Esto se debe a que la introducción de programas nacionales de CC marca un cambio de paradigma en el enfoque de las administraciones tributarias sobre el cumplimiento tributario en varios sentidos.

En primer lugar, el paso del enfoque tradicional y contencioso del cumplimiento tributario al enfoque más colaborativo que introduce el CC genera un cambio cultural en la administración tributaria. En este sentido, se desarrolla una relación más equitativa con el contribuyente, que no es visto de antemano como un posible defraudador.

En segundo lugar, una administración tributaria que ha implementado un programa nacional de CC antes de participar en un CCMP cuenta con una estructura interna establecida, con departamentos especializados y funcionarios y personal asignados a roles específicos. Además, una administración tributaria de este tipo ha desarrollado sistemas y procesos para administrar su Programa Nacional de CC. Por lo tanto, está mejor posicionada para gestionar otros programas de evaluación de riesgos, como el CCMP.

En tercer lugar, la administración tributaria ya ha puesto en funcionamiento un conjunto de métodos de trabajo en el marco de su Programa Nacional de CC. A título indicativo, esto podría incluir la documentación y las evidencias que se solicitarán a los contribuyentes, los requisitos definidos para el MCF de los contribuyentes, los controles y verificaciones que se realizarán y los plazos pertinentes. Además, podrían existir sinergias entre los programas nacionales de CC y los de CCMP, en la medida en que las transacciones que se revisarán en un programa de CCMP ya han sido revisadas en el contexto de un programa nacional de CC.

El cuarto motivo es la disponibilidad de funcionarios y personal capacitados y con experiencia en estos sistemas, procesos y métodos de trabajo, que ya están familiarizados con la cultura de los programas colaborativos de evaluación de riesgos y de garantía.

Sin embargo, la mera ausencia de un programa nacional de CC difícilmente constituirá una barrera al establecimiento de un programa de CCPM o a la participación de una administración tributaria en él. La experiencia del ICAP ha mostrado que las administraciones tributarias pueden

participar en programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía incluso si no hay un programa de CC a nivel nacional.⁵¹ Por lo tanto, la ausencia de un programa nacional de CC no se puede considerar una barrera para el CCMP.

El elemento crucial es si la administración tributaria del país en cuestión tiene la intención y la capacidad de trabajar en concordancia con los principios del CC. En este sentido, algunos países no disponen de un programa de CC (todavía), pero están tomando medidas para mejorar la relación de transparencia, divulgación, confianza y comunicación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias (Quiñones, Mosquera Valderama y Huiskers-Stoop, 2022).

Por último, puede haber un efecto de fertilización cruzada entre el CCMP y los programas nacionales de CC. Muchos países de América Latina y el Caribe carecen de programas nacionales de CC. En este caso, la existencia de un programa regional de CCMP podría facilitar la difusión de los programas nacionales de CC. Podría haber muchas sinergias para los países de la región que actualmente trabajan para implementar un programa nacional de CC.

4.3. ASUNTOS DE DERECHO INTERNACIONAL

LECCIONES CLAVE

- i. La viabilidad del Intercambio de Información (EOI, por su sigla en inglés) entre administraciones tributarias en un programa de CCMP depende, en gran medida, de la existencia de cláusulas importantes EOI (que cubran todos los impuestos pertinentes) en los acuerdos internacionales entre los países de las administraciones tributarias participantes.
- ii. Las legislaciones nacionales sobre confidencialidad, privacidad y protección de datos pueden plantear barreras al EOI entre las administraciones tributarias en un programa de CCMP. Estas cuestiones

(continúa en la página siguiente)

⁵¹ Ejemplo de ello son Argentina, Canadá, España, Japón, Luxemburgo y Portugal (OCDE, 2021a).

LECCIONES CLAVE

- deben aclararse en un Memorando de Entendimiento (MoU, por su sigla en inglés) suscrito entre las administraciones tributarias participantes.
- iii. En el contexto del CCMP, los MoU y las cartas de finalización son herramientas cruciales para definir las expectativas y promover la cooperación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. A pesar de sus beneficios (adaptabilidad y claridad), los MoU y las cartas de finalización no son legalmente vinculantes. Las plantillas estandarizadas pueden contribuir a mantener la transparencia y la consistencia.
 - iv. Debe integrarse un proceso similar al Acuerdo Anticipado de Precios (APA) al Programa de CCMP, lo cual permitiría la emisión de instrumentos vinculantes, como las resoluciones transfronterizas. La introducción de instrumentos vinculantes en el CCMP simplificaría la cooperación y aumentaría la certidumbre sin añadir cargas administrativas excesivas, ya que la transacción habrá sido evaluada durante el Programa de CCMP.

4.3.1. Intercambio de Información

Con respecto a la relación entre las administraciones tributarias que participan en el CCMP, el EOI entre ellas será viable en la mayoría de los casos, ya que puede haber cláusulas de EOI en los acuerdos bilaterales o multilaterales (por ejemplo, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal [CAAMMF]). Sin embargo, en algunos casos, pueden existir cláusulas de EOI menores que abarquen únicamente los impuestos incluidos en el Tratado de Doble Tributación celebrado entre ellas, a diferencia de las cláusulas de EOI mayores, que cubren todos los impuestos de los países contratantes (Oberson, 2018). Para el CCMP, es crucial que las administraciones tributarias participantes puedan intercambiar información sobre todos los impuestos cubiertos por el programa, lo cual significa que se requiere una cláusula de EOI mayor. Además, en otros casos, el EOI entre las administraciones tributarias puede no ser viable, ya que algunos

países podrían no contar con un DDT que contemple el EOI en todos los asuntos tributarios o un acuerdo de intercambio de información tributaria. Asimismo, podrían no participar en un acuerdo multilateral como el CAAMMF.

En estos casos, la cultura legal de algunos países puede permitir un EOI a través de un tercer país, que participa en el CCMP, con el que ambos países tienen un acuerdo internacional que permite el EOI sobre todos los impuestos cubiertos por el CCMP. Sin embargo, esto no siempre es posible, puesto que muchas administraciones tributarias no pueden intercambiar información con sus homólogas de países con los que no tienen acuerdos internacionales que les permitan hacerlo. La base legal para el EOI y los canales para este fin deben determinarse en un MoU firmado previamente por las administraciones tributarias participantes.⁵²

Las barreras legales en conexión con el EOI también podrían deberse a la legislación nacional sobre confidencialidad, privacidad y protección de datos. Por ejemplo, las administraciones tributarias del país requerido pueden negarse a intercambiar información con sus pares si saben que será utilizada de manera contraria a las leyes nacionales del país requerido, o que el país solicitante lo compartirá con países que no participan en el Programa de CCMP.⁵³ Estos asuntos deberían clarificarse en el MoU sobre EOI firmado por las administraciones tributarias participantes.

4.3.2. Carácter legal del Memorando de Entendimiento y las cartas de finalización

Generalmente, el MoU y las cartas de finalización son el resultado de la buena fe y las buenas prácticas entre los organismos. En el caso del CCMP, los MoU desempeñan un rol central en la construcción de confianza y la promoción de buenas prácticas entre las administraciones tributarias y el contribuyente o entre las propias administraciones tributarias. En ausencia de un marco jurídico o regulatorio pertinente, establecen las expectativas entre las administraciones tributarias participantes y el contribuyente. Las cartas de finalización contienen las conclusiones de los procesos de evaluación de riesgos e ilustran las expectativas de las partes que participan en el CCMP.

⁵² Para más información, véase el anexo 1.

⁵³ Para más información, véanse la sección 3.2.2 de este documento y Huiskers-Stoop, Breuer y Nieuweboer (2022).

La ventaja de los MoU es que son menos restrictivos que los actos jurídicos y proporcionan una gran flexibilidad cuando se estipulan los derechos y responsabilidades de las partes. Por lo tanto, pueden ser una herramienta útil para adaptar algunas características del CCMP a cada caso particular. Esto no significa que los diversos aspectos y características fundamentales de un MoU deban negociarse en cada caso. Por motivos de transparencia y claridad, las administraciones tributarias podrían trabajar con MoU internacionales estándar que contengan los principios de cooperación entre las partes interesadas. Al igual que los MoU, las cartas de finalización ofrecen una flexibilidad considerable para documentar los resultados de los procesos de evaluación de riesgos, sin las restricciones de engorrosos requisitos y formalidades de los instrumentos vinculantes como los APA.

A pesar de sus beneficios, tanto los MoU como las cartas de finalización carecen de mecanismos de supervisión del cumplimiento. Esto significa que las administraciones tributarias quizá no tengan la posibilidad legal de exigir a sus pares una cierta actuación o conducta con base en un MoU. Asimismo, un contribuyente tampoco puede supervisar el cumplimiento de una carta de finalización o utilizarla en los procedimientos judiciales. A pesar de esta carencia, los MoU y las cartas de finalización pueden ser muy útiles para establecer reglas de cooperación y documentar los resultados, respectivamente, de un programa de CCMP. Poseer MoU estandarizados y plantillas indicativas de cartas de finalización (en común o por separado), sujetas a requisitos nacionales, sería un buen punto de partida para las administraciones tributarias participantes y los contribuyentes.

Un tema importante es si los MoU y las cartas de finalización tienen el potencial de ser vinculantes (es decir, para proporcionar certidumbre legalmente vinculante) para los participantes del CCMP. Esto es especialmente relevante, porque los contribuyentes pueden requerir una certidumbre tributaria que exceda la garantizada por una carta de resultados basada en la buena fe. Para superar este problema, se podría incorporar un proceso similar al APA en el CCMP. De esta manera, los contribuyentes podrían obtener un instrumento vinculante (por ejemplo, una resolución transfronteriza), en relación con un asunto tributario específico, que sería legalmente vinculante para las administraciones involucradas.⁵⁴

⁵⁴ Sin embargo, ese enfoque puede no ser viable para todas las administraciones tributarias. En algunas administraciones tributarias los departamentos que conceden APA y/o resoluciones tributarias anticipadas son diferentes de los que gestionan programas como CC, ICAP, ETACA y CCMP.

Asimismo, las administraciones tributarias podrían basarse en un instrumento de carácter vinculante ante sus pares. Sin embargo, esto requeriría un acuerdo bilateral (o multilateral) entre los países participantes.

Por otro lado, las administraciones tributarias podrían concluir un instrumento como este mucho más rápidamente que si esta transacción no hubiera sido evaluada previamente en el Programa de CCMP. Para que los esfuerzos y los costos sean manejables, el contribuyente no debería solicitar ese instrumento a todas las administraciones tributarias, sino solo aquellas en las que se requiera un mayor grado de certidumbre (por ejemplo, cuando una o más administraciones tributarias no pueden ponerse de acuerdo sobre la evaluación de riesgos de una transacción concreta dentro del alcance del Programa de CCMP).

4.4. ASUNTOS CONSTITUCIONALES

LECCIONES CLAVE

- i. Varios principios de carácter constitucional podrían plantear barreras legales al CCMP, en función de la tradición legal de cada país. Estos incluyen: a) el principio de tributación sin representación, b) el principio de igualdad y c) el principio de confianza legítima.
- ii. En la Constitución Nacional, normalmente, las obligaciones tributarias nacionales se introducen por la vía de la legislación, como deferencia a la separación de poderes. La Constitución suele requerir que las obligaciones tributarias se implementen por la vía de la aprobación parlamentaria. El CCMP podría no requerir un acto del Parlamento si solo mejora los procedimientos de la administración tributaria y no influye en las reglas fiscales sustantivas.
- iii. Por naturaleza, el objetivo del CCMP consiste en proporcionar certidumbre tributaria a los grandes proyectos transfronterizos, en beneficio de, principalmente, las grandes empresas multinacionales. Esto podría generar preocupaciones a propósito de la imparcialidad. Sin embargo, esto es constitucionalmente justificable bajo el principio de igualdad sustantiva, que permite diferentes

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

tratamientos a los contribuyentes en función de sus circunstancias, siempre que esto sea razonable y legalmente sólido.

- iv. Al evaluar el cumplimiento por el CCMP del principio de igualdad, se deben considerar elementos como el impacto económico del proyecto en los países involucrados; la complejidad de las transacciones de los participantes del CCMP; la disponibilidad de un MCF robusto, y la existencia de amplios requisitos de divulgación y transparencia.
- v. La participación en el CCMP no solo debe depender del tamaño o del carácter del contribuyente, sino también de la magnitud y el impacto económico del propio proyecto. Siempre que el CCMP permanezca abierto a todos los grandes contribuyentes que cumplen los requisitos necesarios, no viola los principios de igualdad.
- vi. El CCMP se puede justificar porque mejora la aplicación de la legislación tributaria y facilita una recaudación tributaria eficiente en casos que implican transacciones transfronterizas complejas y de gran escala.
- vii. El CCMP proporciona certidumbre de facto. Sin embargo, las administraciones tributarias todavía pueden auditar las transacciones examinadas bajo el CCMP, lo cual podría generar incertidumbre potencial en los contribuyentes. Un requisito de autorización en las administraciones tributarias podría impedir las auditorías descoordinadas.

4.4.1. Principio de no tributación sin representación

Generalmente, la introducción de obligaciones tributarias de derecho internacional, ya sean acuerdos bilaterales o multilaterales, ocurre a través del proceso legislativo. Varias jurisdicciones reconocen el principio de separación de poderes, lo que significa que, por ley, ciertas tareas corresponden a una determinada rama del gobierno (ejecutiva, judicial o legislativa). Tanto en las jurisdicciones de derecho anglosajón como en las de derecho civil, la Constitución es la fuente originaria de la legislación nacional. En este sentido, faculta al poder legislativo para operacionalizar las obligaciones tributarias (ya sean bilaterales o multilaterales) mediante procedimientos parlamentarios (principio de no tributación sin representación).

Desde la perspectiva de la legislación nacional, surge la pregunta de si la introducción de un CCMP o la participación en él requerirían un acto del Parlamento, según el principio de no tributación sin representación, que en muchos países es un principio constitucional. Como el CCMP no crearía ni aboliría nuevas obligaciones tributarias internacionales, ni alteraría considerablemente la legislación nacional, puede que no requiera un acto del Parlamento (Majdańska, 2021). Dicho de otra manera, el CCMP solo ampliaría los derechos de la administración tributaria que ya existen bajo el marco regulatorio actual, en virtud de las llamadas funciones delegadas, y no crearía ninguna obligación sustantiva en términos de la ley tributaria. El objetivo de esta medida de procedimiento consiste en aumentar la efectividad y la eficiencia del sistema de cumplimiento tributario. Por lo tanto, pertenece al mecanismo de control interno de la administración tributaria, que mejora la eficiencia económica y administrativa, y no se enfrentaría al principio de no tributación sin representación.

Sin embargo, independientemente de las consideraciones sobre el principio de no tributación sin representación, el método de introducción del CCMP también puede depender de la tradición legal de la jurisdicción en cuestión (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). En consecuencia, algunos países podrían introducir el CCMP a través de un acto delegado, o, incluso, a través de directrices o prácticas administrativas, mientras que otros requerirían la celebración de un acuerdo internacional y la aplicación de la ley nacional (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

4.4.2. Principio de igualdad

Como uno de los organismos administrativos del gobierno, la administración tributaria implementa o toma decisiones que pueden ser impugnadas sobre la base de imperativos constitucionales. El objetivo del CCMP es cubrir proyectos transfronterizos importantes realizados, en general, por grandes empresas multinacionales (EMN). Por definición, el programa es de carácter selectivo en cuanto a las transacciones e, indirectamente, respecto de los contribuyentes, ya que es más probable que esta categoría de contribuyentes realice grandes proyectos transfronterizos. La justificación de los proyectos de CCMP con este alcance radica en la significativa complejidad que estos proyectos plantean a las administraciones tributarias. Por lo mismo, la pregunta es si el CCMP es constitucionalmente justificable, como es el caso en muchos países democráticos.

Generalmente, los sistemas legales reconocen el denominado principio de igualdad formal y sustantiva. La igualdad formal requiere que todos sean considerados iguales ante la ley, independientemente de sus circunstancias (Wesson, 2007). La igualdad sustantiva aplica el criterio de razonabilidad, según el cual las personas pueden ser tratadas de manera diferente si sus circunstancias son distintas. Este tratamiento debe ser legalmente sólido y justificable bajo los imperativos constitucionales (Chemmerinsky, 1983). La mayoría de los sistemas tributarios del mundo adhieren al principio de igualdad sustantiva. La conformidad de la concesión de beneficios con el principio de igualdad puede variar en función de la tradición legal de cada jurisdicción y la concepción del principio de igualdad que esta adopte. La medida con la cual debe probarse el cumplimiento del principio de igualdad es si los beneficios en cuestión son necesarios para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes (Majdańska y Leigh-Pemberton, 2019).

Al analizar la conformidad del programa de CCMP con el principio de igualdad, se debería distinguir entre beneficios sustantivos y de procedimiento (Christodouloupoulos et al., 2025). Los beneficios sustantivos son aquellos que tienen un impacto positivo en el impuesto adeudado (incluidos sanciones e intereses), mientras que los beneficios de procedimiento son ventajas que no influyen en el impuesto adeudado ni otorgan al contribuyente una ventaja de flujo de efectivo.⁵⁵

En muchos casos, puede resultar difícil justificar una diferenciación en la aplicación de las reglas tributarias sustantivas con base en si el contribuyente en cuestión participa o no en un programa de CCMP, ya que estas reglas prevén consecuencias legales específicas (por ejemplo, una determinada carga tributaria) en función de si se cumplen ciertos requisitos legales. En este caso, los contribuyentes se encuentran en la misma situación tanto si cumplen como si infringen la misma regla, y están en una situación diferente si solo uno de ellos la cumple, independientemente de si participan en un programa de CCMP.⁵⁶ Los beneficios tributarios sustantivos no son necesarios para mejorar el cumplimiento y, por lo tanto, no deberían otorgarse a contribuyentes que participan en un programa de CCMP (Christodouloupoulos et al., 2025).

⁵⁵ No siempre está claro si un determinado tratamiento constituye un beneficio sustantivo o de procedimiento, y puede variar de un país a otro.

⁵⁶ De igual forma, según OCDE (2013), los Programas de CC “no deberían tener como consecuencia un resultado diferente o más favorable para el contribuyente”.

La concesión de ciertos beneficios de procedimiento (únicamente) a los participantes del programa de CCMP se puede justificar si se establece que estos contribuyentes (y las transacciones implicadas) no se encuentran en una posición similar a la de los contribuyentes no elegibles (por ejemplo, pequeñas y medianas empresas) (Christodoulopoulos et al., 2025). Las consideraciones que se pueden adoptar para justificar esto son la complejidad del conjunto de transacciones inherentes al proyecto y de la situación económica de los contribuyentes participantes, teniendo en cuenta el impacto económico del proyecto y el monto de los impuestos en cuestión. Otro elemento que debe considerarse es si los contribuyentes participantes tienen MCF establecidos y, por lo tanto, están sujetos a requisitos de divulgación y transparencia más extensos que los contribuyentes no participantes. Esto permite a las administraciones tributarias comprender en detalle el conjunto de transacciones y los hechos, circunstancias y eventos pertinentes desde el punto de vista tributario (Christodoulopoulos et al., 2025).

En general, la participación en los Programas de CCMP no debe determinarse en función de las características del contribuyente únicamente. Más bien, la magnitud y el impacto económico de una transacción en los países implicados desempeñan un rol vital en la determinación (Christodoulopoulos et al., 2025). Siempre que el CCMP sea una opción disponible para los (grandes) contribuyentes que cumplen todos los requisitos del programa (principalmente, un MCF robusto, así como una extensa divulgación y transparencia ante la administración tributaria) cuando participan en un proyecto transfronterizo importante, no deberían surgir preocupaciones en relación con el cumplimiento del principio de igualdad.

La creación de un programa de CCMP se puede justificar desde la perspectiva del principio de igualdad de trato, ya que hace más eficiente la supervisión del cumplimiento de las leyes tributarias de diferentes países en el caso de transacciones transfronterizas complejas y de gran volumen. Asimismo, facilita la recaudación de los impuestos involucrados en esas operaciones (Christodoulopoulos et al., 2025).

4.4.3. Principio de expectativas legítimas

Aunque, generalmente, no se pretende que, después de revisar y evaluar el riesgo de una o varias transacciones transfronterizas en el contexto de un programa de CCMP, una administración tributaria llegue, eventualmente, a conclusiones diferentes, esta posibilidad no puede excluirse del todo.

La mera participación de un contribuyente en un programa de CCMP no crea una expectativa legítima de que todas las administraciones tributarias llegarán a la misma conclusión en su evaluación de riesgos.

Otra pregunta que surge en este contexto es si la emisión de un dictamen conjunto o de dictámenes separados, pero coordinados, por parte de las administraciones tributarias podría crear expectativas legítimas en un contribuyente, que podrían verse frustradas si una administración tributaria llegara a un resultado diferente en una etapa posterior. Aunque esto es improbable, no puede excluirse por completo.⁵⁷ Si esto ocurre debido a una falta de coordinación entre los diferentes departamentos de una administración tributaria, se puede solucionar o, incluso, prevenir, mediante la introducción de un requisito de autorización, como se menciona en la sección 3.7 de este documento, o de otras medidas adoptadas por cada administración internamente. Por ejemplo, el departamento que participa en el CCMP debe consultar previamente a todos los departamentos pertinentes en la administración tributaria antes de emitir un dictamen. Además, este dictamen debe ser tenido en cuenta antes de iniciar una auditoría, para determinar si es necesaria. En cualquier caso, la iniciación intencionada de una revisión (de alto nivel) de una transacción cubierta por un programa de CCMP por parte de otro departamento de una administración tributaria, por lo general, debe evitarse, como ocurre actualmente en el ICAP.

En la sección 3.7 de este documento se destaca que el CCMP proporciona comodidad tributaria, pero no certidumbre tributaria legalmente vinculante. Esto significa que los contribuyentes que participan en el CCMP no tienen un derecho legalmente exigible a que la administración tributaria adopte un determinado tipo de conducta. Además, como el CCMP consiste en la evaluación de riesgos de una transacción o de un conjunto de transacciones del contribuyente, se deduce que los resultados de todos los procesos de evaluación de riesgos que se llevan a cabo en un programa de CCMP son relevantes para los procesos internos de una administración tributaria sobre selección de auditorías. Esto se refiere a la etapa en que una administración tributaria distingue entre contribuyentes y/o transacciones de riesgo y sin riesgo, e identifica qué contribuyente debe ser auditado para cada transacción. Por lo tanto, desde una perspectiva práctica, los resultados del CCMP pertenecen a la esfera de los procesos internos de una administración tributaria, antes de que se

⁵⁷ Véase, por ejemplo, un caso del primer plan piloto del ICAP en Stanley-Smith (2019).

comunique al contribuyente la decisión de auditar y de que tenga cualquier efecto legal.

A la vez, el CCMP es un procedimiento de buena fe, y la emisión de una carta de finalización de bajo riesgo indica que para la administración tributaria se trata de un contribuyente o una transacción de bajo riesgo. Aunque las administraciones tributarias pueden señalar que un contribuyente es de bajo riesgo y que no asignarán recursos para auditarlo, esto no constituye el supuesto de ninguna obligación legal a este respecto.

4.5. ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: MANDATO Y ESTRUCTURA INTERNA

LECCIONES CLAVE

- i. Las diversas estructuras organizacionales observadas en diferentes administraciones tributarias pueden constituir una barrera a la implementación efectiva del CCMP. Un Programa de CCMP puede cubrir varios impuestos, pero estos pueden ser manejados por diversas unidades o, incluso, por autoridades distintas en el mismo país.
- ii. Se requiere coordinación dentro de la administración tributaria de un país, sobre todo en los países federales, donde las competencias pueden estar repartidas entre autoridades federales y estatales.
- iii. Los funcionarios tributarios que participan en los debates del CCMP deben tener la condición de autoridad competente (AC) para intercambiar información con las administraciones tributarias extranjeras. Pueden presentarse desafíos, como la disponibilidad de un número suficiente de funcionarios con estatus de AC o las diferencias en las funciones de AC entre los distintos países.
- iv. Algunas administraciones tributarias pueden verse limitadas a proporcionar solo decisiones vinculantes bajo la legislación nacional, mientras que otras pueden no estar dispuestas a proporcionar respuestas informales, lo cual dificulta su participación en el CCMP. Esto también podría tener un impacto en el carácter y el formato de las cartas de finalización.
- v. Para superar estas barreras, el CCMP debería incorporar APA o consultas vinculantes (*rulings*) anticipadas como parte del proceso.

Las barreras legales y regulatorias para el CCMP también pueden surgir de limitaciones o restricciones en el mandato, las competencias o las estructuras internas de las administraciones tributarias.

En primer lugar, es posible que un programa de CCMP cubra una gama de impuestos diferentes en relación con un proyecto transfronterizo (por ejemplo, el IS, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre Bienes y Servicios). Sin embargo, no es seguro que estos diferentes tipos de impuestos sean procesados por la misma unidad dentro de la administración tributaria o, incluso, por la misma autoridad. Esto depende del mandato y la estructura organizacional de la administración tributaria. Las administraciones tributarias de muchos países se organizan según el segmento de contribuyentes, mientras que, en otros, una autoridad es competente para el IS (por ejemplo, la administración tributaria) y otra para el IVA (por ejemplo, las autoridades de Aduanas). En esos casos, si un contribuyente con un proyecto complejo, que presenta múltiples problemas tributarios, solicita participar en un programa de CCMP, las diferentes autoridades (en el mismo país) tendrían que coordinar sus acciones al participar en ese programa.

Esta consideración es pertinente, *mutatis mutandis*, en el caso de los países federales, ya que sus estados individuales tienen sus propias administraciones tributarias.⁵⁸ Además, esta fragmentación podría llevar a que algunas unidades en la administración tributaria no estén igualmente dispuestas a tramitar la transacción con la misma urgencia (por ejemplo, cuando el monto en cuestión no es significativo). También puede ocurrir que, en las estructuras duales, una autoridad no participe en un programa de CCMP y, por lo tanto, no intervenga en la evaluación de riesgos ni responda a preguntas de otras administraciones tributarias sobre este asunto. Como el CCMP puede cubrir una amplia gama de impuestos y contribuyentes de diferentes sectores, sería necesaria una coordinación efectiva en las administraciones tributarias. En algunos casos, esto podría abordarse mediante MoU, entre diferentes departamentos dentro de una misma administración tributaria o entre distintas administraciones dentro del mismo país, que establezcan los requisitos, principios o procedimientos que deben cumplirse y seguirse a nivel nacional.

⁵⁸ Artículo 89 b del Código Fiscal de Alemania titulado Procedimientos Internacionales de Evaluación de Riesgos, introducido por el Gobierno Federal. Véase Ministerio Federal de Finanzas de Alemania (2024).

En cuanto a la estructura interna y la coordinación en las administraciones tributarias, muchos países han establecido unidades de grandes empresas (UGE), es decir, departamentos que gestionan todos los asuntos de los grandes contribuyentes. En cualquier caso, la asignación de recursos en las administraciones tributarias varía según el país, y cuando el CC y los programas de evaluación de riesgos transfronterizos y de garantía, como el CCMP, son administrados por la UGE, el nivel de recursos de esta unidad se convierte en el factor decisivo para el alcance del programa que se puede iniciar o el número de EMN que pueden participar en él. Las UGE deben contar con personal experimentado, con una amplia formación académica, como profesionales del Derecho, economistas, contadores y personas capacitadas internamente.⁵⁹ Sin embargo, no se debe privar a otros departamentos de la administración tributaria de empleados experimentados y cualificados.

Un aspecto importante del CCMP para las administraciones tributarias es la capacidad de colaborar con otras administraciones tributarias e intercambiar información con ellas. Para que un representante de una administración tributaria pueda participar en una reunión en el marco de un programa de CCMP y realizar declaraciones o divulgar información a propósito de un contribuyente a la administración tributaria de otro país, esa persona debe contar con el estatus de AC. En este sentido, es un requisito para las administraciones tributarias que desean participar en un programa de CCMP tener un número adecuado de empleados con estatus de AC, incluso dentro de la UGE o del departamento que administra el CCMP. En algunos casos, es posible que las administraciones tributarias no cuenten con un número adecuado de empleados con estatus de AC en la UGE o el departamento que administra el CCMP. Para evitar problemas de programación en las reuniones, o limitaciones de tiempo y recursos en caso de que se requiera un número pequeño de empleados con estatus de AC en múltiples reuniones en un tiempo reducido, las administraciones tributarias deben tomar medidas prácticas internamente para asegurar que las personas experimentadas con estatus de AC estén disponibles.⁶⁰

⁵⁹ Véanse las ideas relativas a la creación de capacidades para los Programas de CC, que también son pertinentes en este caso, en Owens y Leigh-Pemberton (2021).

⁶⁰ Por ejemplo, en la administración tributaria de Países Bajos existe una Oficina Central de Enlace, fuera de la Large Business Directorate, que puede otorgar mandatos provisionales para actuar como AC de los empleados de esta unidad.

También puede haber diferencias entre las funciones de AC en diferentes administraciones tributarias. En algunos países, la administración tributaria podría utilizar la AC de EOI para el CCMP en lugar de los recursos de la AC del Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), por ejemplo, debido a limitaciones de capacidad. En otros países, el enfoque adoptado podría ser que, para los casos tributarios vinculados con los Precios de Transferencia, la única AC adecuada sea la AC del PAM. Esto puede impedir el diálogo entre los países, ya que las distintas AC no pueden intercambiar información entre sí. Para asegurar la eficiencia, las cuestiones relativas a la participación de las personas con estatus de AC en los CCMP deberían abordarse mediante un MoU firmado entre las administraciones tributarias participantes.⁶¹

Un tercer tema es la falta de voluntad o la incapacidad, desde una perspectiva legal, de una administración tributaria para proporcionar respuestas que no son formalmente vinculantes en diversas transacciones. Varias administraciones tributarias solo pueden dar respuestas vinculantes siempre que dispongan de un instrumento legal (por ejemplo, una consulta vinculante), en conformidad con la legislación nacional. Por lo tanto, puede que les resulte difícil participar en un programa como el CCMP, cuyo resultado no es formalmente vinculante para ellas. Esto también puede plantear problemas con respecto a la emisión de las cartas de finalización, ya que podrían no constituir una decisión formal que la administración tributaria pueda emitir con base en su legislación nacional. Al contrario, algunas administraciones tributarias pueden estar dispuestas a proporcionar respuestas fundamentalmente informales. Esto podría dar lugar a dudas de interpretación; por lo tanto, podría resultar difícil para un contribuyente confiar en ellas.

Todos estos temas podrían abordarse mediante la incorporación de un instrumento con las características de los APA o las ATR en el CCMP. Por un lado, esto permitiría a los contribuyentes solicitar un instrumento vinculante para lograr el nivel requerido de certidumbre tributaria. Por otro, permitiría a las administraciones tributarias sujetas a un marco jurídico nacional rígido emitir una resolución tributaria rápidamente, después de haber llevado a cabo debates con los contribuyentes y sus pares.

⁶¹ Para más información, véase la sección 3.2 de este documento.

4.6. OBTENCIÓN DE LEGITIMIDAD EXTERNA MEDIANTE UN ESTÁNDAR COMÚN DE REPORTE Y GARANTÍA

LECCIONES CLAVE

- i. La transparencia y un MCF robusto son esenciales para construir una confianza justificada entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en un programa de CCMP. Un entendimiento común sobre qué constituye un MCF satisfactorio haría el proceso del CCMP más eficiente, al evitar la duplicación de los esfuerzos de garantía entre las administraciones tributarias.
- ii. Para ser efectivo, un CCMP debe contar con un proceso simplificado que evite que múltiples administraciones tributarias repitan los mismos controles. Un enfoque coordinado de garantía también alentaría a más contribuyentes a participar voluntariamente y facilitar la implementación para ellos.
- iii. Actualmente, no existe un consenso global sobre qué constituye un MCF robusto, lo cual es una barrera para el CCMP. Los estándares varían entre los países: algunos requieren un MCF robusto sin definirlo, mientras que otros no lo exigen. Por esto, un enfoque común es crucial para una cooperación multilateral fluida.
- iv. Es necesario abordar varias cuestiones operativas: si el MCF debe existir a nivel del grupo o de la entidad; si un MCF debe ser integral o puede cubrir riesgos o proyectos específicos; si un MCF debe estar plenamente establecido al inicio o se puede desarrollar posteriormente, y si la certificación externa del MCF debe ser obligatoria. Todas estas cuestiones se beneficiarían de un enfoque común entre las administraciones tributarias participantes.
- v. Las revisiones del MCF no deben ser controles aislados, ya que los proyectos transfronterizos evolucionan a lo largo del tiempo. Se requieren revisiones regulares de alto nivel (por ejemplo, cada tres años), o revisiones especiales después de grandes eventos (como reorganizaciones o la conformación de una unidad temporal de empresas con otro contribuyente), para mantener a las administraciones tributarias informadas sobre los riesgos tributarios actuales y emergentes en el Programa de CCMP.

La transparencia, una actitud abierta y la voluntad de resolver problemas de manera cooperativa son fundamentales para el MCF del contribuyente. El MCF es la base de una relación de confianza justificada entre el contribuyente y las administraciones tributarias implicadas en un programa de CCMP. Constituye el medio por el cual el contribuyente demuestra la transparencia requerida y el control de sus riesgos tributarios, lo que significa que sus declaraciones de impuestos y demás divulgaciones de información relacionadas son fiables. Si las administraciones tributarias implicadas en un programa de CCMP tienen un entendimiento común de lo que constituye un MCF satisfactorio y de cómo garantizar su aplicación en la práctica, el proceso general del CCMP podría ser mucho más eficiente. Concretamente, un enfoque común para la definición y la garantía de los MCF tiene el potencial para permitir que las administraciones tributarias acepten las evaluaciones mutuas del MCF y evitar la duplicación de actividades de garantía.

Según las respuestas a la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM), un programa de CCMP efectivo debe consistir en un proceso simplificado, sencillo y rápido que genere comodidad tributaria temprana para todas las partes. Para lograr esto, debe evitarse que múltiples administraciones tributarias dupliquen los controles sobre los mismos problemas. Concretamente, una administración tributaria no debería garantizar la robustez del MCF si esto ya lo ha hecho una homóloga.⁶² Esto requiere un entendimiento común de lo que constituye un MCF satisfactorio y la voluntad para seguir un enfoque común de garantía de los MCF, de modo que la evaluación realizada por una administración tributaria pueda ser aceptada por otra. Un entendimiento común, a nivel supranacional, regional o internacional, de lo que constituye un MCF satisfactorio facilitaría la aceptación, por parte de las administraciones tributarias, de la evaluación del MCF de un contribuyente hecha por otra administración tributaria. Esto también facilitaría que los contribuyentes implementen un MCF con mayor aceptación, lo cual, a su vez, favorecería su participación en el Programa voluntario. El Grupo de Trabajo del Marco de Control Fiscal del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo Multilateral del Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario

⁶² Actualmente, no existe un consenso sobre qué constituye un MCF robusto. El Grupo de Trabajo del MCF del WU GTPC está realizando una investigación sobre esta materia. Para más información sobre el MCF, véase OCDE (2016).

Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU GTPC, por su sigla en inglés), está llevando a cabo una investigación sobre este tema.

Por consiguiente, las administraciones tributarias deberán ser transparentes entre sí respecto de los procesos de garantía que han realizado y sus conclusiones sobre la robustez del MCF del contribuyente. Tener un enfoque común permite a las administraciones tributarias alcanzar, colectivamente, el nivel de garantía deseado de una manera eficiente y efectiva, con menor uso de tiempo y recursos, tanto por parte de las administraciones como de los contribuyentes. En este sentido, desarrollar un enfoque coordinado de los MCF basado en un entendimiento o un estándar común de reporte y garantía para los MCF sería un factor clave para promover un programa de CCMP efectivo.

Sin embargo, actualmente, las administraciones tributarias no están plenamente alineadas en su enfoque para definir y garantizar los MCF. La publicación de la OCDE de 2016 sigue siendo la principal guía sobre las características esenciales de un MCF, y la adopción de la descripción y definición más detalladas que se desarrollan en este documento llevará tiempo. También ocurre que las administraciones tributarias se encuentran en diferentes etapas en el desarrollo de sus prácticas de auditoría, y en el cambio a un enfoque sistémico. El estándar común de reporte y garantía de auditoría que ha definido el Grupo de Trabajo del MCF del WU GTPC constituye un fundamento para las buenas prácticas en la auditoría de los MCF por parte de las administraciones tributarias y, por consiguiente, una base para que confíen en el trabajo de sus pares. No obstante, la generalización de estas prácticas llevará tiempo debido a la divergencia de las prácticas de auditoría actuales en las administraciones tributarias. El Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) puede desempeñar un rol importante en la aceleración de este proceso y la construcción de confianza entre las administraciones tributarias. Esto contribuirá a evitar el despilfarro que implica la duplicación de las actividades de garantía por parte de múltiples proveedores de servicios de aseguramiento y administraciones tributarias (recuadro 4.1).

RECUADRO 4.1. EJEMPLO DE OBTENCIÓN DE LEGITIMIDAD EXTERNA MEDIANTE UN ESTÁNDAR COMÚN DE REPORTE Y GARANTÍA DE UNA EMPRESA DE PETRÓLEO Y GAS Y UNA DE BIENES DE CONSUMO DE ALTA ROTACIÓN

Las diferentes etapas del proyecto del oleoducto que la empresa multinacional (EMN) A está planificando no presentan complejidades significativas que requieran certidumbre fiscal legalmente vinculante. Sin embargo, el tiempo en este proyecto es crucial y la EMN A busca obtener certidumbre fiscal lo antes posible para proceder con la fase de construcción. En este sentido, el programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) puede ofrecer certidumbre fiscal rápidamente. De esta manera, el CCMP ofrecerá a la EMN A certidumbre fiscal de facto, es decir, comodidad fiscal. Se puede suponer que, tanto en el ejemplo de la EMN A como en el de la EMN B, los países involucrados acordaron previamente un entendimiento común de lo que constituye un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto. Esto permitiría a todos los países participantes tener la misma comprensión del MCF del contribuyente. Además, acordaron una estándar común de garantía, y las administraciones tributarias pueden llevar a cabo actividades de garantía con respecto a los aspectos del control tributario que les interesen. En el contexto de un CCMP, estas actividades estarían coordinadas y las administraciones tributarias podrían basarse en el trabajo realizado por sus pares para lograr una garantía general que satisfaga las necesidades de todos, sin duplicación de esfuerzos. Un estándar común de garantía sería la base para la aceptación mutua de las conclusiones.

Debido a la importancia de contar con estándares comunes para el MCF en un programa de CCMP, resulta, cuanto menos, problemático que actualmente no exista un consenso sobre lo que debe comprender un MCF. Si bien la mayoría de los países exige un MCF robusto, con características específicas, como requisito para participar en sus programas nacionales de CC; otros países lo requieren sin definir qué constituye un MCF satisfactorio, y algunos ni siquiera tienen ese requisito. Por lo tanto, siempre que se requiera un estándar común de reporte del

MCF para los fines del CCMP, los países que no adhieran a ese estándar se enfrentarían a un obstáculo práctico para participar en un programa de CCMP.

En segundo lugar, también es necesario preguntar en qué nivel organizacional debe existir un MCF (es decir, a nivel de la entidad individual o del grupo) y, además, si la revisión del MCF debe realizarse a nivel de la entidad matriz o de todas las entidades afiliadas. En la práctica, el MCF de una EMN suele estar diseñado para operar en todo el grupo de empresas. Por lo tanto, es poco probable que esta pregunta surja en la práctica. Es más realista afirmar que, en cada jurisdicción, es razonable comprobar si el MCF ha sido implementado de forma completa y eficaz. Al abordar esta cuestión, la actividad de garantía de cada administración tributaria puede ser complementaria y no redundante.

Un tercer aspecto tiene que ver con si un MCF debe ser “aplicado integralmente”⁶³ o si es posible tener un MCF con un alcance más limitado (por ejemplo, un MCF que cubra solo ciertos tipos de impuestos o, en el caso del CCMP, solo uno o más proyectos específicos). Una vez más, esto es problemático, porque un MCF digno de su nombre debe ser integral. Sin embargo, puede ser pertinente preguntar si el proyecto o la transacción plantean algún riesgo tributario específico que deba abordarse mediante el MCF en lo que respecta a las operaciones del proyecto.

En cuarto lugar, al ingresar a un programa de CCMP se debe examinar si existe un MCF robusto. Este es un requisito para participar en los programas nacionales de CC de muchos países. Sin embargo, otros países permiten a los contribuyentes entrar en un programa nacional de CC aun si su MCF no es plenamente suficiente. En esos casos, al contribuyente se le permite entrar en el programa y, en colaboración con la administración tributaria, identificar qué aspectos del MCF deben mejorarse, lo que lleva a definir una lista de temas que deben ser tratados dentro de un determinado plazo. Si bien este enfoque podría ser suficiente para los programas nacionales de CC, es probable que no lo sea para los programas de CCMP debido a su complejidad inherente y al mayor número de partes interesadas. Por lo tanto, se puede seguir un enfoque alternativo, por el cual el contribuyente solicita a la administración tributaria que aclare si su MCF es adecuado (“dígamelo”) y efectivo (“muéstrémelo”). Si no lo es, el contribuyente deberá adaptarlo y ajustarlo a los requisitos

⁶³ Este es uno de los componentes básicos de los MCF de la OCDE.

establecidos. No obstante, puede haber casos en los que, después de entrar en un programa de CCMP, el contribuyente deba realizar adaptaciones en su MCF a medida que el proyecto evoluciona, según la naturaleza del proyecto.

Si la existencia de un MCF fiable es un requisito para la participación en un CCMP, las administraciones tributarias involucradas deberán acordar los criterios para decidir, colectivamente, si el requisito se ha cumplido. Esto es posible gracias a un entendimiento común del MCF como estándar de reporte y garantía. Hay cierta similitud con la práctica actual del programa ETACA, donde uno de los criterios utilizados para evaluar la idoneidad de un contribuyente para entrar en el programa es si la EMN participa en un programa de CC local.

Un quinto tema es si la certificación del MCF de un contribuyente por parte de un auditor externo debería ser un requisito para participar. Esta provisión de garantía por parte de un tercero en lo relativo a la adecuación y la efectividad del MCF ayudaría a las administraciones tributarias a evaluar la idoneidad del contribuyente para participar en un programa de CCMP. Si bien la mayoría de los países no contempla esa auditoría externa como requisito para la participación de los contribuyentes en su programa nacional de CC, en otros sí es un requisito legal. Algunas administraciones tributarias pueden exigir una auditoría externa del MCF del contribuyente como una condición para participar en el CCMP, mientras que aquellas que no desean hacerlo pueden limitarse a consultar el resultado. La cuestión de si una auditoría externa del MCF debe ser un requisito legal o no para que un contribuyente participe en un CCMP debe acordarse en un MoU. Este enfoque mejoraría la alineación entre los países y optimizaría el uso de los recursos de ambas partes.

Por último, es necesario determinar la frecuencia con que un MCF debería ser revisado por las administraciones tributarias, por ejemplo, después de completar la evaluación de riesgos del CCMP. Puesto que un proyecto (o sus partes) puede cambiar a lo largo del tiempo, en muchos casos, una revisión del MCF del contribuyente solo al comienzo del proyecto no permitiría a las administraciones tributarias participantes entender los riesgos futuros potenciales. En esos casos, las administraciones tributarias no tendrían una visión general de los riesgos tributarios que plantea el proyecto transfronterizo, a menos que se realicen revisiones de alto nivel (“check-ups”) periódicamente (por ejemplo, cada tres años) o en ocasiones especiales (por ejemplo, durante o después de una

reorganización o la conformación de una unión temporal de empresas con otro contribuyente).⁶⁴

4.7. CONCILIACIÓN DE DIFERENTES PERÍODOS

LECCIONES CLAVE

- i. La existencia de diferentes períodos tributarios y plazos legales en las jurisdicciones participantes podría suponer un obstáculo práctico para el CCMP, puesto que estas diferencias podrían provocar discrepancias en las obligaciones legales del contribuyente y dificultar el proceso de evaluación de riesgos.
- ii. Estos diferentes períodos tributarios pueden referirse al IS (por ejemplo, el uso del año natural versus un año fiscal diferente, diferentes plazos para presentar las declaraciones de impuestos), el IVA/GST (por ejemplo, períodos del IVA/GST no uniformes y diferentes plazos para presentar la declaración del IVA/GST) y otros impuestos.
- iii. Puede que estas diferencias temporales no planteen un problema mayor a menos que el contribuyente no pueda cumplir una obligación legal en un país sin incumplir un plazo en otro, o si el contribuyente no puede proporcionar información oportuna y precisa para la evaluación de riesgos del CCMP.
- iv. Para abordar las diferencias temporales de forma eficiente, las administraciones tributarias podrían crear un “mapa de plazos” o tratar los problemas de manera ad hoc (por ejemplo, mediante propuestas de enmiendas a la ley).

⁶⁴ En Austria, las instancias especiales que pueden ser relevantes para la evaluación de los riesgos tributarios o que pueden constituir ocasiones especiales son: cambios tributarios significativos; cambios significativos en otros ámbitos legales; cambios significativos en el contexto económico; cambios significativos en el número de empleados; cambios significativos en los sistemas de contabilidad; cambios en la estructura de los accionistas; reestructuraciones, crecimiento o reducción de la empresa por encima del promedio; introducción de nuevas tecnologías en la empresa, ámbitos de negocio o productos nuevos o atípicos, o la discontinuación de los ámbitos de negocio o productos; expansión de las actividades comerciales a nuevos mercados o retirada de los mercados existentes, y actos fraudulentos.

Un obstáculo práctico para la implementación de un programa de CCMP podría ser la existencia de diferentes plazos entre las jurisdicciones que desean establecer un programa de CCMP. Esto podría generar discrepancias e inconsistencias en los plazos legales para el cumplimiento de obligaciones legales específicas (por ejemplo, la presentación de declaraciones) o para que el contribuyente implicado emprenda acciones legales.

En el caso del IS, por ejemplo, aunque muchos países utilizan el año natural como período de referencia para presentar una declaración de impuestos, otros han establecido períodos tributarios diferentes. Plazos diferentes también pueden regir para la preparación de los estados financieros (auditados) de las empresas, así como para la presentación de las declaraciones de impuestos en diferentes países. Asimismo, pueden existir diferencias considerables en el caso del IVA/GST, ya que los distintos países pueden tener períodos tributarios diferentes o plazos distintos para la presentación de las declaraciones del IVA/GST.⁶⁵ Otros asuntos similares pueden ser relevantes para cualquier otro impuesto o gravamen cubierto por un programa de CCMP.

Estas discrepancias no deberían generar preocupaciones importantes, a menos que el contribuyente no pueda cumplir una obligación legal o llevar a cabo una acción legal en un país sin incumplir un plazo en otro país, o que las diferencias de plazos no permitan la producción oportuna de información crucial para la evaluación de riesgos realizada por una administración tributaria participante.⁶⁶

Por ejemplo, si a pesar de la existencia de diferentes períodos tributarios y plazos legales para una determinada acción legal en los países participantes, el contribuyente puede completar dicha acción legal en todos los países pertinentes (es decir, hay un solapamiento de los períodos tributarios y los plazos legales), es posible que las diferencias temporales no representen un problema, siempre que el contribuyente pueda cumplir sus obligaciones legales de manera realista en conformidad con los

⁶⁵ Véase, por ejemplo, el artículo 252(1) Directiva del IVA de la Unión Europea (UE) (Consejo de la Unión Europea, 2006), que dispone que los Estados miembros de la UE pueden determinar el plazo para la presentación de la declaración del IVA, siempre que este plazo no supere los dos meses después del final del período tributario pertinente. Además, el artículo 252(2) estipula que los Estados miembros de la UE tienen la facultad de fijar el período tributario en uno, dos o tres meses. Sin embargo, también se pueden fijar períodos tributarios diferentes, con la condición de que estos no superen un año.

⁶⁶ En este último caso, muchas situaciones de falta de información formal pueden resolverse temporalmente de manera informal y ser revisadas y confirmadas después.

plazos legales de todos los países. Por otro lado, si a pesar de las diferencias de plazos, un contribuyente puede presentar, a todas las administraciones tributarias implicadas, información válida y fiable en relación con las acciones y los hechos legales en cuestión (por ejemplo, si el contribuyente tiene un MCF robusto que puede proporcionar confianza ad hoc a todas las administraciones tributarias), es poco probable que las diferencias de plazos planteen problemas significativos.

En el caso contrario, si no se abordan adecuadamente, las diferencias de plazos podrían constituir una barrera regulatoria capaz de impedir la creación de un programa de CCMP. Se pueden tomar ciertas medidas para tratar esas diferencias de plazos.

En primer lugar, las administraciones tributarias de los países que contemplan establecer un CCMP podrían preparar, por separado, una lista de los plazos legales relativos a todos los impuestos cubiertos por el programa de CCMP y de todos los eventos tributarios. Esto les dará la oportunidad de crear “mapas de plazos” consolidados que les permitirán identificar de manera temprana cualquier inconsistencia debida a diferencias de plazos y adoptar medidas adecuadas con antelación. Su creación le conferirá al programa las características de un proceso unificado, que, por lo tanto, no se considerará exclusivamente un proceso que sirve para el cumplimiento de distintas obligaciones en diferentes jurisdicciones. El “mapa de plazos” deberá ser actualizado regularmente para que las administraciones tributarias participantes puedan responder de manera oportuna las preguntas y solicitudes de los contribuyentes. Será de carácter general y no aplicable solo a un contribuyente específico, lo cual significa que podrá aplicarse a todos los contribuyentes que deseen incorporarse a un CCMP.

A lo largo del tiempo, la preparación de un “mapa de plazos” tiene el potencial para mejorar la cooperación entre las administraciones tributarias participantes, que sabrán qué esperar de sus homólogas y cuándo esperarlo. Esto llevará, idealmente, a una alineación (en la medida de lo posible) de los plazos pertinentes aplicables en los países participantes, por ejemplo, mediante posibles enmiendas a la legislación (si es factible).

En segundo lugar, en casos donde existan desajustes provocados por las diferencias e inconsistencias en los plazos podrían aplicarse soluciones ad hoc. En algunos casos, esto podría realizarse de manera informal, sobre todo cuando los plazos establecidos no sean plazos legales, sino plazos operativos fijados entre las administraciones tributarias y el contribuyente o entre las propias administraciones tributarias. Sin embargo, es

probable que las soluciones ad hoc no sean viables con los plazos legales. En esos casos, una adaptación de los plazos mediante enmiendas legislativas podría ayudar a superar las diferencias temporales. Una enmienda de ese tipo podría aplicarse únicamente a los contribuyentes que participan en un CCMP o, en el caso de que esto vulnere el principio de igualdad, a todos los contribuyentes.



VISIÓN GENERAL DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

LECCIONES CLAVE

- i. Un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) tiene tres fases: selección, evaluación de riesgos y resultados. Este programa es similar al Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), pero carece de un mecanismo formal de resolución de problemas.
- ii. Las administraciones tributarias podrían considerar, en primer lugar, la firma de un Memorando de Entendimiento (MoU, por su sigla en inglés), potencialmente con el apoyo de organizaciones regionales. Los contribuyentes con operaciones transfronterizas

(continúa en la página siguiente)

LECCIONES CLAVE

- expresan su interés a través de la autoridad tributaria del país donde está la sede de su entidad matriz, que se coordina con otras administraciones pertinentes.
- iii. Una vez que las partes interesadas se ponen de acuerdo, el contribuyente solicita iniciar la fase de selección. Las administraciones pueden comenzar con planes piloto de CCMP para adquirir experiencia e invitar proactivamente a los contribuyentes adecuados, sobre todo aquellos que están familiarizados con sus programas nacionales de Cumplimiento Cooperativo (CC).
 - iv. Las administraciones tributarias evalúan el paquete de solicitud para determinar la elegibilidad y el alcance de las transacciones o asuntos que puede abarcar el CCMP. Si es aprobado, firman un MoU con el contribuyente y requieren un Paquete de Documentación Principal. Los rechazos a las solicitudes de los contribuyentes pueden incluir recomendaciones para una futura participación.
 - v. Después de la presentación de la documentación principal, todas las partes participan en un proceso colaborativo de evaluación de riesgos. Los resultados finales se documentan en una carta de finalización conjunta o coordinada, en la que se clasifican los problemas como de riesgo bajo o no y se sugieren mecanismos de resolución alternativos, si fuera necesario.

Un programa de CCMP se puede dividir en tres grandes fases: la fase de selección, la fase de evaluación de riesgos y la fase de resultados. Estas fases corresponden a las del ICAP, con la excepción de que el CCMP, como se ha mencionado, no incluye un mecanismo de resolución de problemas para mayor simplificación. Estas fases se tratan detalladamente en el manual del ICAP (OCDE, 2021a). El objetivo de esta sección es únicamente mostrar la secuencia de los pasos que deben dar las administraciones tributarias que contemplan crear un programa de CCMP y participar en él, así como los pasos de los contribuyentes que desean ingresar en el programa.⁶⁷

⁶⁷ Los plazos dentro de los cuales las administraciones tributarias o los contribuyentes deben proceder, como se indica en esta sección, se han dejado abiertos. Los participantes en el CCMP lo determinarán de manera ad hoc para cada caso.

- i. Un paso preliminar necesario para las administraciones tributarias que buscan establecer un programa de CCMP es firmar un MoU entre ellas. En este sentido, las administraciones tributarias pueden basarse en el MoU incluido en el anexo 1.C de este informe. Las organizaciones tributarias regionales y/o los bancos de desarrollo regionales podrían proporcionar apoyo a las administraciones tributarias que deseen firmar un MoU y crear las estructuras y los arreglos necesarios para el CCMP.
- ii. Hay un contribuyente que realiza actividades comerciales transfronterizas que implican a más de uno de los países participantes interesado en solicitar un programa de CCMP. Se comunica con la administración tributaria del país donde está la sede de su entidad matriz para expresar su interés y confirmar si a la administración tributaria le interesa tener un programa de CCMP con este contribuyente. Esa administración tributaria se pondrá en contacto con las otras administraciones tributarias pertinentes para determinar si también les interesa tener un programa de CCMP de ese tipo. Si el Programa de CCMP ha alcanzado una forma más “institucional”, este paso no será necesario y, en su lugar, el contribuyente podrá solicitar directamente el CCMP, de acuerdo con el paso que se describe a continuación.
- iii. El contribuyente solicita un programa de CCMP. Para ello, debe preparar y presentar, junto con la solicitud, el Paquete de Documentación de la Postulación (véase un ejemplo en el anexo 1.A de este documento). La presentación de la solicitud por parte del contribuyente marca el comienzo de la fase de selección. En una etapa inicial, las administraciones tributarias pueden optar por crear un plan piloto de CCMP para entender su aplicación práctica, adquirir experiencia relevante y realizar adaptaciones en función de las lecciones aprendidas. En tal caso, las administraciones tributarias pueden identificar a los contribuyentes que consideran adecuados para un CCMP e invitarlos a participar. En este sentido, conviene considerar la posibilidad de invitar a los contribuyentes que ya tienen experiencia en (uno o más) programas nacionales de CC. Más allá del plan piloto de CCMP, las administraciones tributarias también pueden indicar a los contribuyentes que un CCMP sería una opción adecuada para sus transacciones transfronterizas.
- iv. Las administraciones tributarias analizan el Paquete de Documentación de la Postulación presentado por el contribuyente y determinan si cumple los requisitos para participar en el programa de CCMP. En este contexto, las administraciones tributarias también determinan qué

transacciones o asuntos, o qué conjunto de transacciones o asuntos, deben estar comprendidos en el ámbito del CCMP.⁶⁸ Las administraciones tributarias deberían responder al contribuyente en un plazo de cuatro a seis semanas, o en otro plazo razonable acordado.

- v. Si las administraciones tributarias aprueban la participación del contribuyente en un programa de CCMP, firman un MoU con el contribuyente, como se muestra en el anexo 1.D de este informe. El contribuyente prepara y presenta el Paquete de Documentación Principal (véase un ejemplo en el anexo 1.B de este documento). Esto debería realizarse en un período de 16 a 20 semanas, o en otro plazo razonable acordado. Una vez aceptado el contribuyente en un programa de CCMP, las administraciones tributarias deben elaborar un plan de evaluación de riesgos.⁶⁹ Si las administraciones tributarias rechazan la postulación del contribuyente, podrían acompañar el documento de rechazo con recomendaciones sobre los pasos que el contribuyente debe seguir para ser elegible y/o ser aceptado en un programa de CCMP en una etapa posterior.
- vi. Después de que el contribuyente presenta el Paquete de Documentación Principal, las partes del CCMP (el contribuyente y las administraciones tributarias) inician la fase de evaluación de riesgos. En esta fase, las administraciones tributarias siguen todas las acciones incluidas en el plan de evaluación de riesgos. Las partes deben interactuar de buena fe y cooperar de manera abierta y transparente para completar la evaluación de riesgos del CCMP. Si es necesario, el contribuyente realiza divulgaciones adicionales, y las administraciones tributarias completan la evaluación de riesgos.
- vii. Tras la finalización de la fase de evaluación de riesgos, el programa de CCMP entra en la fase de resultados. En esta fase, las administraciones tributarias preparan una carta de finalización común, firmada por todas ellas (o, de manera alternativa, cartas de finalización emitidas por separado, pero coordinadas, firmadas por cada administración tributaria). La carta de finalización indica qué transacciones y/o asuntos (o conjunto de transacciones y/o asuntos) han sido evaluados como de bajo riesgo y cuáles no. Respecto de las que no han sido calificadas de bajo riesgo, las administraciones tributarias participantes pueden indicar al contribuyente otra solución (por ejemplo, recurrir a otro mecanismo de

⁶⁸ Para más información, véase el anexo 1.C., sección 3.1.

⁶⁹ En relación con el plan de evaluación de riesgos, véase, por analogía, OCDE (2019a).

GRÁFICO 5.1. VISIÓN GENERAL DE UN PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS (CCMP)

PASOS PRELIMINARES

A. Las administraciones tributarias (AT) suscriben un Memorando de Entendimiento (MoU).

1

B. El contribuyente se pone en contacto con la AT del país de la entidad matriz última (UPE). Esta AT contacta con las otras AT.

FASE DE SELECCIÓN

A. El contribuyente presenta el Paquete de Documentación de la Postulación (PDS).

2

B. De manera alternativa, las AT invitan al contribuyente al Programa de CCMP.

C. Las AT examinan el PDS y aprueban o rechazan la participación del contribuyente.

3

D. Si el contribuyente es aceptado, las AT determinan el alcance del programa.

E. La AT suscribe un MoU con el contribuyente y elabora un plan de evaluación de riesgos.

4

F. El contribuyente presenta el Paquete de Documentación Principal (PDP).

FASE DE EVALUACIÓN DE RIESGOS

A. La AT examina el PDP y sigue las acciones especificadas en el plan de evaluación de riesgos. Las partes cooperan de buena fe.

5

B. Las partes entablan conversaciones. Si es necesario, el contribuyente realiza divulgaciones de información adicionales. Las AT completan la evaluación de riesgos.

FASE DE RESULTADOS

A. Las AT elaboran una o varias cartas de finalización colectivas o individuales con resultados de bajo riesgo o no de bajo riesgo.

6

B. En caso de resultados de alto riesgo, los AT pueden indicar otra solución, según corresponda.

DESPUÉS DEL CCMP

7

El contribuyente procede con otro mecanismo de prevención/resolución de disputas.

Fuente : Elaboración propia.

prevención o resolución de disputas, como un Acuerdo Anticipado de Precios [APA] bilateral o multilateral, una resolución tributaria transfronteriza o un Procedimiento de Acuerdo Mutuo [PAM]).

- viii. El contribuyente puede recurrir a otro mecanismo de prevención o resolución de disputas, si lo considera necesario, sujeto, también, a consideraciones de eficiencia. La comprensión alcanzada por las administraciones tributarias y los resultados obtenidos en un programa de CCMP pueden contribuir a acelerar la finalización de ese otro mecanismo.



CÓMO LLEVAR ADELANTE ESTE TRABAJO

A lo largo de la última década, los programas de Cumplimiento Cooperativo (CC) se han difundido en todo el mundo, a medida que los gobiernos y las empresas han reconocido su valor para proporcionar mayor certidumbre tributaria a las administraciones tributarias y las empresas multinacionales (EMN). Para alentar a más países a participar en estos programas, en 2019, el Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU GTPC, por su sigla en inglés), creó grupos de trabajo transversales, compuestos por representantes de organizaciones internacionales y regionales, administraciones tributarias, EMN, profesionales e investigadores, liderados por el WU GTPC, en colaboración con la Cámara de Comercio Internacional y la Asociación de Administradores Tributarios de la Commonwealth (CATA, por su sigla en inglés).

El principal producto de este trabajo es el Manual 2021, que proporciona orientación práctica para la implementación del CC e identifica tres ámbitos que requieren más desarrollo: i) garantía para los Marcos de Control Fiscal (MCF); ii) Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM), y iii) medición de los costos y beneficios del CC. Se formaron tres grupos de trabajo transversales, y cada uno de ellos realizó investigaciones en dichos

ámbitos. Este informe se centra en el CCM, con base en el Manual 2021, e incluye las recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Grupo de Trabajo CCM).

El contexto en que se ha emprendido este trabajo es el de una creciente globalización e integración de las economías en todo el mundo, que ha tenido como resultado un fuerte aumento de las transacciones transfronterizas. Sin embargo, también se ha observado una tendencia hacia la globalización y el proteccionismo, lo cual aumenta la necesidad de certidumbre tributaria que tienen las EMN. En este contexto, las EMN están cada vez más expuestas a las reglas tributarias de diferentes jurisdicciones, lo que genera riesgos tributarios tanto a nivel de cada jurisdicción como derivados de la interacción de diferentes sistemas tributarios.

A la vez, tecnologías como la inteligencia artificial abren nuevas oportunidades y plantean nuevos desafíos para los gobiernos y las empresas. Los modelos de negocio también están evolucionando constantemente. El desafío para los gobiernos es evitar una mayor incertidumbre en lo que ya es un contexto política y económicamente incierto, e impedir que la tributación de las empresas socave la inversión, la creación de empleo y riqueza y el crecimiento económico a largo plazo. Los gobiernos deberían trabajar con miras a alentar las operaciones comerciales transfronterizas, que han demostrado aumentar el bienestar de los ciudadanos a lo largo de los últimos 60 años.

Eliminar la incertidumbre en materia tributaria es clave para construir un entorno de negocios favorable. Sin embargo, este informe muestra que los mecanismos transfronterizos de prevención de disputas existentes no siempre generan niveles más altos de certidumbre tributaria para grandes proyectos transfronterizos. Esto señala la necesidad de un enfoque multilateral para estos mecanismos.

Este informe proporciona orientación a las administraciones tributarias y a las EMN que desean ir más allá del enfoque nacional tradicional de los Programas de CC y explorar el diseño de los denominados Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP). Esos programas proporcionan mayor certidumbre tributaria, tanto a las EMN como a las administraciones tributarias, en situaciones transfronterizas, ya que proveen una plataforma para que las EMN y las administraciones tributarias que participan en ese proyecto –especialmente aquellas involucradas en la infraestructura física y digital– desarrollen un entendimiento común de los problemas tributarios

que surgen cuando se establecen esos proyectos y durante su funcionamiento posterior.

Este informe se basa en la experiencia de los países en la implementación de programas multilaterales, como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), que lidera la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés), de la Unión Europea, y el Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés), con la diferencia de que abarca todos los impuestos y contribuciones pertinentes porque se centra en un proyecto específico. La base empírica del informe son los resultados de la Encuesta sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Encuesta CCM), que se llevó a cabo en 2024. La Encuesta CCM reveló limitaciones en los programas nacionales de CC, sobre todo al tratar las actividades transfronterizas.

El objetivo general del CCMP es proporcionar mayor certidumbre tributaria a las administraciones tributarias y a las empresas en situaciones transfronterizas, mediante la creación de una plataforma que permita un diálogo abierto y constructivo, y la resolución de problemas en tiempo real. Esto, a su vez, apoyará el crecimiento del comercio transfronterizo de bienes y servicios y la inversión extranjera directa, que han sido los motores del crecimiento a lo largo de las seis últimas décadas. No obstante, el Grupo de Trabajo CCM reconoce que el CCMP no es viable en todos los países.

Las conversaciones en el Grupo de Trabajo CCM sugieren que podría haber margen para que las organizaciones tributarias regionales, como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Foro de Administración Tributaria de África (ATAF, por su sigla en inglés) y la Unión Europea, lancen proyectos piloto entre los países miembros interesados. Si esos programas piloto tienen éxito, se extenderán a un público más amplio de participantes potenciales. A su vez, esto podría generar clarificaciones en la orientación que presenta este documento.

Para facilitar el proceso, este informe identifica los problemas que deben abordar los países que desean introducir un CCMP. Los anexos 1.A a 1.D contienen borradores de MoU, que se pueden utilizar como base para la cooperación entre las administraciones tributarias y las EMN, así como formatos sugeridos para las cartas de finalización. Las organizaciones internacionales y regionales que han participado en la elaboración de este documento están dispuestas a ayudar a los países a implementar

estos programas, sobre todo a los emergentes y a los que están en desarrollo. En el futuro inmediato, el objetivo es tener, al menos, un programa piloto en la Unión Europea, uno en América Latina y el Caribe y uno en Asia. Los resultados de estos programas piloto servirán de base para futuras directrices del Grupo de Trabajo CCM.

REFERENCIAS

- Belastingdienst. 2023. [Good Practices Tax Control. The basic principles of the Tax Control Framework (TCF) and its significance for supervision] (en neerlandés). La Haya: Belastingdienst. Disponible en: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/good-practices-fisc-beheersing-dv4251z2fd.pdf>.
- Calderón, J. M. 2020. Corporate Tax Governance 2.0: The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, 74(3):110–122.
- Calderón, J. M. y A. Quintas Seara. 2022. The EU Cooperative Compliance Programme for Large Multinational Enterprises: A Promising Mechanism for Tax Certainty in the Uncertain Tax World Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative? *Bulletin for International Taxation*, 76(12):578–588. Disponible en: <https://doi.org/10.59403/1qrx0k1>.
- Chemerinsky, E. 1983. In Defense of Equality: A Reply to Professor Westen. *Michigan Law Review*, 81(3):586.
- Chen, A., P. Hieber y C. Sureth-Sloane. 2022. How Much to Pay for Tax Certainty? The Role of Advance Tax Rulings for Risky Investment under Loss Offset and Tax Uncertainty. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=4027790>.
- Christodouloupoulos, T. A., J. Owens, J. Leigh-Pemberton, D. S. Dallhammer y R. Stern. 2025. From National Cooperative Compliance to Project-related Multilateral Cooperative Compliance. *World Tax Journal*, 17(2). Disponible en: <https://doi.org/10.59403/egtb09>.
- Comisión Europea. 2021. Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA). Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en.
- Consejo de la Unión Europea. 2006. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Luxemburgo: Diario Oficial de la Unión Europea. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.
- . 2011. Art. 8 MCMAA and Art. 9, Directiva 2011/16/EU del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito

de la fiscalidad y derogación de la Directiva 77/799/EEC. Luxemburgo: Diario Oficial de la Unión Europea. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj/eng>.

Devereux, M. 2016. Measuring Corporation Tax Uncertainty Across Countries: Evidence from A Cross-Country Survey. Centro de Impuestos Empresariales de la Universidad de Oxford. Oxford: OUP.

Eberhartinger, E. y M. Zieser. 2021. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1):125–178. Disponible en: <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>.

FMI (Fondo Monetario Internacional) y OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017. Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2017/031817.pdf>.

———. 2019. 2019 Progress Report on Tax Certainty. París: OCDE. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm>.

FPS Finance (Federal Public Service Finance). 2025. Co-operative Tax Compliance Programme. Innovative way of co-operation between taxpayers and tax authorities. Bruselas: FPS Finance. Disponible en: <https://finance.belgium.be/en/enterprises/large-enterprises/co-operative-tax-compliance-programme>.

González de Frutos, U. 2018. Tax Assurance, a Risk Management Handbook for Large Business. Courbevoie, FRA: Francis Lefebvre.

Gribnau, H. 2024. Sustainable Tax Governance: A Shared Responsibility. *eJournal of Tax Research*, 22(3):492–517. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=5065836>.

Gribnau, H., L. E. J. M. van der Hel y M. Sigle. 2025. Tax Assurance Unveiled: A Stakeholder Model and Its Relationship with Cooperative Compliance. Tilburg, NL: Tilburg Law School. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5205547>.

Hofstätter, S. 2020. Co-operative Compliance: An Austrian Point of View. En R. Hein y R. Russo (eds.), *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*. Alphen aan den Rijn, NL: Wolters Kluwer.

Huiskers-Stoop, E. 2021. Doorontwikkeld horizontaal toezicht: Een tax governance-standaard? (Developed horizontal monitoring: A tax governance standard? [Traducción del autor]). *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*, 6–7:4–17. Disponible en: <https://hdl.handle.net/1887/3275604>.

- Huiskers-Stoop, E. y H. Gribnau. 2019. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*, 5(1). Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=333347.
- Huiskers-Stoop, E., A. Breuer y M. Nieuweboer. 2022. Exchange of Information, Tax Confidentiality, Privacy and Data Protection from an EU Perspective. *Erasmus Law Review*, 15(2):86–99. Disponible en: <https://doi.org/10.5553/ELR.000225>.
- Jacob, M., K. Wentland y S. A. Wentland. 2022. Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. *Management Science*, 68(6):4065–4089. Disponible en: <https://doi.org/10.1287/mnsc.2021.4072>.
- Lamer, E. 2025. What We Know So Far About the Upcoming DAC10. *Tax Notes International*, 118:1590.
- Majdańska, A. 2021. An Analysis of Cooperative Compliance Programmes: Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries. Amsterdam: IBFD. Disponible en: <https://doi.org/10.59403/1empkg2>.
- Majdańska, A. y J. Leigh-Pemberton. 2018. The OECD's International Compliance Assurance Programme (Part II): A Response to the Need for Multilateral Risk Assessment. *Transfer Pricing International*, 2(4):180.
- . 2019. Different Treatment, Same Outcome: Reconciling Co-Operative Compliance with the Principle of Legal Equality. *Journal of Tax Administration*, 5(1):111–144.
- Martini, M. H. y R. Russo. 2019. The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The Future of Cooperative Tax Compliance? *Bulletin for International Taxation*, 73(9): 461–462. Disponible en: <https://doi.org/10.59403/2592mtj>.
- Martini, M. H. y R. Russo. 2021. The International Compliance Assurance Programme: Review of the Full Programme. *Bulletin for International Taxation*, 75(4). Disponible en: <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/the-international-compliance-assurance-programme-review-of-the-fu/>.
- Martini, M., R. Russo e Y. Pankov. 2021. An Analysis of the Russian Tax Monitoring Programme in Light of the OECD Concept of Cooperative Tax Compliance and the Experience of Other Countries. *European Taxation*, 61(1). Disponible en: <https://doi.org/10.59403/245f9my>.
- Ministerio Federal de Finanzas de Alemania. 2024. [Ley para fortalecer las oportunidades de crecimiento, la inversión y la innovación, así como

la simplificación y la equidad tributaria (Ley de Oportunidades de Crecimiento)] [en alemán]. BGBl I, 108. Disponible en: <https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2024/108/VO.html>.

Neubig, T. y B. Sangha. 2004. Tax Risk and Strong Corporate Governance. *Tax Executive*, 56:114–119. Disponible en: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/taxexe56&div=50&id=&page=>.

Neuman, S. S., T. C. Omer y A. P. Schmidt. 2020. Assessing Tax Risk: Practitioner Perspectives. *Contemporary Accounting Research*, 37(3):1788–1827. Disponible en: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12556>.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2011. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Amended by the 2010 Protocol. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

———. 2013. Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. París: OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

———. 2016. Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.

———. 2017a. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>.

———. 2017b. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. París: OCDE. Disponible en: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

———. 2019a. Joint Audit 2019. Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

———. 2019b. OECD Tax Certainty Day – 16 September 2019. París: OCDE. Disponible en: <https://web-archiv.oecd.org/2019-09-12/529279-oecd-tax-certainty-day-16-september-2019.htm>.

———. 2019c. Tax Morale. What Drives People and Businesses to Pay Tax? París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>.

- . 2021a. International Compliance Assurance Programme. Handbook for Tax Administrations and MNE Groups. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/a44d51e2-en>.
- . 2021b. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS. París: OCDE. Disponible en: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html.
- . 2022. Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules. Documento de consulta pública. París: OCDE. Disponible en: <https://web.archive.oecd.org/2022-12-20/648356-public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf>.
- . 2023a. 138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal. 12 de julio. OECD Newsroom. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2023/07/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.html>.
- . 2023b. OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/81f92357-en>.
- . 2024. Timeframes in ICAP versus other routes to tax certainty. En: *Forum on Tax Administration International Compliance Assurance Programme (ICAP) Aggregated results and statistics*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/about/programmes/icap/icap-statistics-january-2024.pdf>.
- . s.f.(a). OECD International Compliance Assurance Programme. Key documents. ICAP Documentation Requirements. París: OCDE [consultado en enero del 2025]. Disponible en: <https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html>.
- . s.f.(b). National Contact Points for Responsible Business Conduct. París: OCDE [consultado en enero del 2025]. Disponible en: <https://mneguidelines.oecd.org/ncps/>.
- Oberson, X. 2018. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency* (2.ª ed.). Cheltenham: Edward Elgar Publishing. Disponible en: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781786434722/9781786434722.xml?rskey=g9tTAY&result=2&print>.

- Owens, J. y J. Leigh-Pemberton (eds.). 2021. Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation. Alphen aan den Rijn, NL: Wolters Kluwer. Disponible en: <https://wkldigitalbooks.integra.co.in/~/Customer/Home/BookDetails?TitleGUID=67AE1209-84BC-4827-BACB-41FCE438E7A5>.
- Owens, J. J. Leigh-Pemberton. 2023. Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.18235/0004848>.
- Owens, J., A. Piakarskaya, T.A. Christodouloupoulos y O. Sushkova. 2024. The Use of Cooperative Compliance for Minimizing Cross-Border VAT/GST Disputes. *World Tax Journal*, 16(3).
- Owens, J., A. Piakarskaya, A. Yarygina, L. Barcarolo, C. Bauer, L. A. Velasco Berrezueta, S. Kołodziej, K. Piiskoppel y J. Sesma Moreno. 2025. Manual para la evaluación de los costos y beneficios de los programas de cumplimiento cooperativo. Washington, D.C.: BID.
- Quiñones, D., I. Mosquera Valderrama y E. Huiskers-Stoop. 2022. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo. En: *Manual sobre el control de la planeación tributaria internacional*. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: <https://www.ciat.org/5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/>.
- Stanley-Smith, J. 2019. The Negative Aspects of ICAP. *International Tax Review*, 10 de julio. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a69zldwe2p624zatea68/the-negative-aspects-of-icap>.
- TCE (Tribunal de Cuentas Europeo). 2024. Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance. The EU has established a first line of defence, but there are shortcomings in the way measures are implemented and monitored. Informe Especial 27/24. Luxemburgo: TCE. Disponible en: <https://www.eca.europa.eu/en/publications?ref=SR-2024-27>.
- The B Team. 2018. Responsible Tax. The B Team News, 1 de febrero. Disponible en: <https://www.bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax>.
- Van der Enden, E. y K. Bronżewska. 2014. The Concept of Cooperative Compliance. *Bulletin for International Taxation*, 68(10):567-572. Disponible en: <https://doi.org/10.59403/2ggmph4>.
- Van der Enden, E. y B. Klein. 2020. Good Tax Governance? ...Govern Tax Good! SSRN, 1 de mayo. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3610858.

- Vero Skatt. 2023. Pre-emptive discussions help corporate entities with challenging tax questions. Helsinki: Vero Skatt. Disponible en: <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/cooperation-and-services/pre-emptive-discussion>.
- VNO-NCW (Confederation of Netherlands Industry and Employers). 2022a. Tax Governance Code. La Haya: VNO-NCW. Disponible en: https://www.vno-ncw.nl/sites/default/files/25580_20220219_vno-ncw_tax_governance_code_eng_-_1_v4.pdf.
- . 2022b. Forty Dutch Multinationals Embrace New Tax Governance Code. La Haya: VNO-NCW. Disponible en: <https://www.vno-ncw.nl/document/en/forty-dutch-multinationals-embrace-new-tax-governance-code>.
- Waal, J. y J. Lindgren. 2019. Finland's Cross-Border Dialogue Initiative: A Practical Step towards International Tax Certainty. *Bulletin for International Taxation*, 73(9):482–488. Disponible en: <https://doi.org/10.59403/2drvec0>.
- Wesson, M. 2007. Equality and Social Rights: An Exploration in Light of the South African Constitution. *Public Law*, Win: 748–769. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2264014>.
- Zangari, E., A. Caiumi y T. Hemmelgarn. 2017. Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. Comisión Europea. Documento de trabajo sobre impuestos n.º 67. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Disponible en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a788bf02-4749-4f45-b7b5-08f2387b8fe8_en?filename=platform_tax_uncertainty_report.pdf.

ANEXO 1. PAQUETE DE IMPLEMENTACIÓN DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

Las plantillas que presenta este anexo han sido preparadas como orientación para las administraciones tributarias interesadas en establecer un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP). Sin embargo, estas plantillas también se pueden utilizar, con ciertas adaptaciones, como orientación para Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) a gran escala.

A. PAQUETE DE DOCUMENTACIÓN DE LA POSTULACIÓN AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

La siguiente lista contiene los documentos que los contribuyentes deben presentar a las administraciones tributarias, junto con su solicitud de CCMP. Se basa en el Paquete de Documentación para la Selección del Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés), pero su objetivo no es ser una lista predeterminada de la documentación requerida para un CCMP. Las administraciones tributarias que establezcan un programa de CCMP podrían adaptarla a los hechos y circunstancias del proyecto subyacente y/o a las transacciones o conjunto de transacciones, y al contribuyente implicado.

Paquete de Documentación de la Postulación al Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos

Formulario de información del grupo de la empresa multinacional (EMN).

Visión general de los riesgos relacionados con la transacción o el conjunto de transacciones relevantes.

Archivo maestro del período más reciente.

Informe País por País (IPPP) para el período más reciente.

Resumen de la estructura del grupo de la EMN (en función del alcance del proyecto).

Lista de Acuerdos Anticipados de Precios (APA) y consultas vinculantes (*rulings*) anticipadas pertinentes para el alcance del proyecto.

Nota: En el sitio web de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se pueden encontrar otras plantillas para algunos de estos documentos (por ejemplo, el formulario de información del grupo de la EMN y las listas de transacciones —o conjunto de transacciones— cubiertas). Disponible en: <https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html>.

B. PAQUETE DE DOCUMENTACIÓN PRINCIPAL DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL RELACIONADO CON PROYECTOS

La siguiente lista contiene los documentos que los contribuyentes deben presentar ante las administraciones tributarias correspondientes después de que su solicitud de CCMP haya sido aprobada. Esta lista se basa en el Paquete de Documentación Principal del ICAP, pero su objetivo no es ser una lista pre-determinada de la documentación requerida para el CCMP. Las administraciones tributarias que establezcan un programa de CCMP podrían adaptarla a los hechos y circunstancias del proyecto subyacente y/o a las transacciones o conjunto de transacciones, y al contribuyente implicado.

Paquete de Documentación Principal del Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos

Actualizaciones de la documentación proporcionada en el Paquete de Documentación de la Postulación al CCMP.

Lista de las transacciones o el conjunto de transacciones cubiertos.

Archivos locales (o equivalentes) para el período más reciente.

Estados financieros consolidados auditados para el período más reciente.

Estrategia tributaria del grupo de la EMN, incluidos detalles del Marco de Control Fiscal (MCF), que abarque (como mínimo) todos los aspectos del proyecto pertinente y/o de las transacciones o conjunto de transacciones cubiertos.

Visión general del proyecto previsto y/o de las transacciones o el conjunto de transacciones, incluidos información sobre nuevas entidades (empresas, asociaciones, establecimientos permanentes que se podrían constituir), las transacciones dentro del grupo previstas y los flujos de ingresos.

Análisis de la cadena de valor del grupo de la EMN que abarque (como mínimo) todos los aspectos del proyecto pertinente y/o de las transacciones o conjunto de transacciones cubiertos.

Nota: En el sitio web de la OCDE se pueden encontrar otras plantillas para algunos de estos documentos (por ejemplo, el "Calendario de transacciones cubiertas"). Disponible en: <https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html>.

C. MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Este anexo presenta una plantilla de Memorando de Entendimiento (MoU) que firman las administraciones tributarias que pretenden establecer un programa de CCMP. El objetivo del MoU es promover la estandarización en un contexto de CCM, en ámbitos como los objetivos generales de un programa de CCMP; las definiciones; los instrumentos legales internacionales aplicables; los criterios y procedimientos para la selección de casos, y los métodos de comunicación entre las administraciones tributarias participantes. Este MoU se basa en el que integra el [Paquete de Implementación de Auditoría Conjunta de la OCDE](#). Los elementos del MoU de auditorías conjuntas han sido adaptados para ajustarlos al enfoque considerado más conveniente en un contexto de CCM.

El MoU incluido en este anexo ha sido diseñado para servir como una "infraestructura permanente" que las administraciones tributarias participantes pueden usar a largo plazo. Si se sigue este enfoque, las administraciones tributarias no tendrán que negociar un MoU cada vez que un contribuyente solicite un programa de CCMP. En cambio, podrán utilizar este MoU como base para firmar colectivamente, si lo desean, un MoU solo con el contribuyente (véase el anexo 1.D).

Las administraciones tributarias que establecen un CCMP no necesitan usar la plantilla MoU que se presenta aquí. Su formato y su contenido se pueden adaptar, en función de sus necesidades, métodos de trabajo y hechos y circunstancias pertinentes. Sin embargo, se prevé que la mayoría de los elementos incluidos en este MoU será pertinente para las administraciones tributarias que pretendan establecer un programa de CCMP y, por lo tanto, útil en debates y negociaciones que se celebren entre ellas.

En algunas ocasiones, las administraciones tributarias participantes pueden optar por no firmar un MoU, debido a los requisitos de la legislación nacional. En tales casos, este MoU podría ser considerado una orientación para las administraciones tributarias que pretenden establecer un programa de CCMP, ya que contiene consideraciones que seguirán siendo relevantes incluso si las administraciones tributarias no suscriben un MoU entre ellas.

[Fecha]

Memorando de Entendimiento

Memorando de Entendimiento (MoU)
entre

[Administración tributaria del país A]

[Administración tributaria del país B]

[Administración tributaria del país C]

(en adelante, denominadas colectivamente las “Partes”)

en relación con el Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM)

1. PREÁMBULO

Las Partes desean:

- a. Aumentar el cumplimiento en materia tributaria internacional.
- b. Mejorar la efectividad de y la cooperación en la evaluación de riesgos y garantía de impuestos transfronterizos.
- c. Reducir los costos para los contribuyentes y las administraciones tributarias.
- d. Reducir el número de Procedimientos de Acuerdo Mutuo y las disputas en asuntos tributarios transfronterizos.
- e. Promover el comercio y la inversión transfronterizos mediante la provisión de comodidad tributaria a los contribuyentes con respecto a sus transacciones comerciales.

Por lo tanto, las Partes han acordado el presente MoU, que establece el entendimiento de las Partes con respecto a la creación de un programa de CCM (en adelante, el “Programa”). Este aborda los principales aspectos operacionales de la introducción del Programa y describe las principales disposiciones que las Partes deben respetar. Las Partes entienden que la finalidad de este documento es regir la ejecución del Programa, pero no es un acuerdo legalmente vinculante.

2. DISPOSICIONES GENERALES

2.1. Alcance

Las Partes acuerdan que el objeto del Programa puede ser la totalidad de los impuestos recaudados por las Partes, o en su nombre, y cubiertos por el instrumento legal internacional aplicable.

2.2. Definiciones

En el contexto del presente MoU, se entiende por “Cumplimiento Cooperativo Multilateral” un programa bajo el cual dos o más administraciones tributarias se unen para:

- examinar y evaluar el riesgo de un problema o una transacción, o varios, de uno o más sujetos pasivos relacionados con actividades comerciales transfronterizas, incluidas las transacciones transfronterizas que implican a empresas afiliadas relacionadas con la sede, constituidas o que tienen su lugar de dirección efectiva en los países participantes, y en las que esos países tienen un interés común o complementario,
- proceder de una manera acordada con antelación y coordinada, que incluye la presencia de funcionarios de las otras administraciones tributarias,
- interactuar con el contribuyente, a fin de que este pueda compartir información con ellas de manera simultánea o en tiempo real y
- que los equipos incluyan representantes de la autoridad competente de cada administración tributaria para el intercambio de información.

“Presencia Pasiva”: los funcionarios pueden estar presentes en las oficinas administrativas del otro Estado (o de los otros Estados) y durante las investigaciones administrativas que realicen en ese territorio (o esos territorios) los funcionarios de la jurisdicción anfitriona.

“Presencia Activa”: los funcionarios pueden estar presentes en las oficinas administrativas o en las instalaciones del contribuyente en el otro Estado (o Estados), durante las investigaciones administrativas que realicen en dicho territorio los funcionarios de la jurisdicción anfitriona y, en caso de estar presentes durante esas investigaciones, entrevistar a personas y examinar libros y registros.

2.3. Instrumentos legales internacionales aplicables

El Intercambio de Información durante la realización del Programa se basará en [indicar la opción pertinente]:

- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF): artículos 5, 7, 8 y 9.
- Tratado bilateral para evitar la doble tributación entre [Parte A] y [Parte B], artículos 6-21, según corresponda, y artículos 25 y 26 de la convención sobre doble tributación entre la [Parte A] y la [Parte B].
- Implementación nacional de la Directiva del Consejo de la Unión Europea 2011/16/UE (Consejo de la Unión Europea, 2011) sobre cooperación administrativa en el terreno de la tributación entre las Partes [indicar las disposiciones aplicables que implementan la Directiva de la Unión Europea en la legislación nacional].
- Otros [por ejemplo, los acuerdos regionales como el Tratado Fiscal Nórdico, las regulaciones de la Unión Europea sobre diferentes tipos de impuestos, etc.].

La información intercambiada durante un Programa será cubierta por el instrumento legal aplicable y gozará de la protección otorgada a información similar bajo la legislación nacional de las Partes.

En la medida en que una Parte esté obligada, en conformidad con un instrumento internacional o supranacional [indicar los posibles instrumentos], a intercambiar información obtenida en el contexto de este Programa con una administración tributaria que no participa en él, esa Parte, antes de intercambiar esta información, notificará a la Parte que la proporcionó que

esta información podría ser intercambiada con una administración tributaria que no participa en el Programa. La información solo será intercambiada en la medida en que cumpla los criterios de relevancia previsible bajo el instrumento legal internacional o supranacional pertinente.

2.4. Disposiciones aplicables a la evaluación de riesgos

Cuando las Partes acuerden permitir la Presencia Activa de funcionarios tributarios de la otra Parte en su territorio, reconocen que los enfoques de evaluación de riesgos que adoptan esos funcionarios tributarios en el contexto de un Programa están regidos por su respectivo marco jurídico nacional, sus prácticas administrativas y sus procedimientos internos [la frase siguiente se puede incluir en la medida en que las Partes lo consideren necesario: (en la medida en que ese marco jurídico, las prácticas administrativas y los procedimientos internos no excedan las disposiciones del marco jurídico nacional del país anfitrión)].

El párrafo anterior no se interpretará en el sentido de que se impida a una Parte llegar a una conclusión específica en relación con el (no) riesgo de un problema o una transacción evaluada en el contexto de un Programa. Cada Parte conserva el derecho a evaluar un problema o una transacción como de bajo riesgo o no en virtud de su marco jurídico nacional y prácticas administrativas. Independientemente de las disposiciones aplicables del marco jurídico nacional, las Partes acuerdan lo siguiente:

- Programar reuniones (presenciales o virtuales).
- Redactar las actas de cada reunión entre los miembros de los equipos que participan en el Programa de CCM.
- Tomar notas de cada reunión o debate con el contribuyente.
- Otros [añadir].

3. DISPOSICIONES ESPECÍFICAS

3.1. Criterios para la selección de casos

En general, las Partes considerarán establecer un Programa cuando un contribuyente lo haya solicitado, la información contenida en el Paquete

de Documentación de la Postulación indique que un Programa sería una medida apropiada y la Parte requerida tenga un interés común o complementario en participar en un Programa. Esto incluye los siguientes casos:

- Hay motivos para creer que otra medida nacional o transfronteriza por sí sola, aun complementada con Intercambio de Información u otras formas de cooperación tributaria internacional, sería menos eficiente o exitosa, debido, también, a la voluntad del contribuyente de colaborar con las administraciones tributarias en una relación colaborativa basada en la transparencia y la confianza, para lograr una comprensión y valoración completas de los hechos
- Ciertos problemas, una transacción o una serie de transacciones, conducen a una administración tributaria a considerar que una acción unilateral (por ejemplo, la evaluación de riesgos o una auditoría fiscal unilateral) podría generar una doble tributación, por ejemplo, en el caso de la reestructuración de una empresa transfronteriza.
- El caso en cuestión puede compararse con casos que ya forman del Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM).
- Dos o más Partes de un tratado experimentan una expansión del comercio y la inversión transfronterizas, y un Programa contribuiría a fortalecer las relaciones y facilitaría una mejor comprensión mutua de las reglas de evaluación de riesgos, las prácticas y los procedimientos de cada una.
- Un caso no ha progresado o ha progresado poco en el PAM, y hay motivos para creer que un Programa tiene potencial para desbloquear la situación.
- Las negociaciones del APA se han prolongado mucho tiempo, y un Programa permitiría crear certidumbre tributaria para los años futuros y/o contribuir a la resolución de los problemas para los años futuros
- Cuando una evaluación de riesgos unilateral haya llevado a una Parte a la idea de que un problema, una transacción o una serie de transacciones en particular presentan un riesgo tributario internacional significativo.
- Otros [añadir cualquier otro criterio de selección de casos].

Para determinar si debe establecerse un Programa o no y/o si un contribuyente es adecuado para participar en un Programa, las Partes tendrán en cuenta los siguientes cuatro criterios de entrada:

- Impacto económico de un proyecto o del conjunto de transacciones en las jurisdicciones participantes.
- Volumen de negocios del contribuyente.
- Perfil de riesgo del contribuyente.
- Participación del contribuyente en un programa nacional de Cumplimiento Cooperativo (CC).

Otro elemento que se debe considerar al evaluar la idoneidad de un contribuyente para participar en un Programa es si tiene un MCF robusto. Un MCF eficaz constituye un sólido indicador de que las Partes pueden fiarse de las divulgaciones de información hechas por el contribuyente.

3.2. Procedimientos para la selección de casos

Después de la solicitud de un contribuyente o por iniciativa propia, cualquiera de las Partes, en conformidad con sus prácticas y procedimientos internos, puede proponer, de manera independiente, casos para un Programa.

Por otro lado, las Partes acuerdan realizar reuniones regulares [se puede determinar con mayor precisión] para la selección de casos (presenciales, por teléfono o por videoconferencia), en las que cada Parte presentará los casos que cumplan los criterios de selección, con el fin de llevar a cabo una evaluación de riesgos conjunta y seleccionar los casos que se someterán a una evaluación de riesgos en el marco de un Programa.

La Parte a la que el contribuyente le presentó la postulación (en adelante, la “Parte Proponente”) proporcionará a las otras Partes (en adelante, “Parte/Partes Requerida/s” [X semanas/por determinar], antes de la reunión de selección de casos, la información contenida en el Paquete de Documentación de la Postulación, a fin de que las otras Partes puedan evaluar los beneficios de participar en un Programa. Las otras Partes pueden requerir una reunión preliminar, si lo consideran necesario, para determinar su participación.

Si una Parte Requerida acepta la propuesta del Programa, confirmará la aceptación por escrito lo más pronto posible y no después de [X semanas/meses —por determinar] de la recepción de la propuesta del Programa, y designará a uno o más representantes responsables para la coordinación del Programa (coordinador del Programa). La Parte Requerida notificará a la Parte Proponente dentro de un plazo de [X semanas/meses— por determinar] si necesita más tiempo para responder a una propuesta del Programa.

El establecimiento de un Programa (o Programas) en el marco de este MoU no impide que las autoridades tributarias y agentes del orden de cualquiera de los países busquen otras formas de asistencia que puedan ser autorizadas bajo otros acuerdos internacionales y/o en virtud de las leyes y prácticas de los países respectivos.

3.3. Contribuyentes

Este MoU no confiere derechos ni beneficios a ningún contribuyente ni a terceros. Las Partes desempeñarán sus funciones de manera que se reconozcan los derechos de privacidad de los contribuyentes y garantizarán que las actividades de cada Parte sean congruentes con las leyes, los reglamentos y las prácticas administrativas de esa Parte.

3.4. Disposiciones específicas para la evaluación de riesgos

Las Partes acordarán un Plan de Evaluación de Riesgos específico para cada proyecto seleccionado o conjunto de transacciones que serán evaluados en el marco de un Programa.⁷⁰ Cada Parte puede nombrar un representante que será responsable de coordinar el Programa, como se indica en el punto 3.2.

Cuando participen más de dos Partes en un Programa, la [Parte Proponente/Parte en la que se encuentra la sede del contribuyente (en adelante, "Parte Principal")] asumirá la dirección en la organización del procedimiento, a menos que las Partes involucradas acuerden otra cosa. Esto incluye, por ejemplo, coordinar la comunicación con el contribuyente, compartir la información proporcionada por este entre las Partes y organizar reuniones y llamadas entre las Partes y/o el contribuyente.

Cada Programa se limita a los contribuyentes y los objetivos establecidos en el respectivo Plan de Evaluación de Riesgos acordado por las Partes. Las Partes pueden convenir ampliar el Programa respectivo.

Al completar el Programa, las Partes resumirán los resultados de la evaluación de riesgos, extraerán conclusiones y llegarán a un acuerdo final sobre los resultados del Programa, cuando sea posible. Las Partes acuerdan registrar el resultado de la evaluación de riesgos conjunta en

⁷⁰ Véase la plantilla del Plan de Examen de Auditoría Conjunta en OCDE. 2019. Joint Audit 2019. Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

una carta de finalización común, firmada por todas las Partes, o en cartas de finalización firmadas por separado, pero coordinadas, según lo acordado por las Partes.

Se debe contemplar la posibilidad de aplicar la versión rápida de un PAM en aquellos casos en que las Partes no hayan podido llegar a una conclusión común sobre el resultado de una evaluación de riesgos conjunta, lo que expondría al contribuyente a la doble tributación. La información pertinente recopilada y el entendimiento alcanzado durante la evaluación de riesgos se pondrán a disposición de las autoridades competentes respectivas.

Con base en consideraciones de eficiencia, las Partes también podrán considerar la celebración de un APA [o una resolución transfronteriza] después de completar una evaluación de riesgos, para asegurar mayor certidumbre tributaria en períodos futuros.

3.5. *Comunicación*

Las Partes pueden acordar disposiciones específicas de comunicación y divulgación de información, y establecer un protocolo de comunicación para cubrir los aspectos técnicos.

4. DISPOSICIONES FINALES

4.1. *Costos*

1. Los costos ordinarios asociados a la realización de una evaluación de riesgos serán asumidos por cada Parte participante.
2. Las Partes procurarán asignar de común acuerdo los costos extraordinarios asociados a la evaluación de riesgos que, de otra manera, recaerían de forma desproporcionada sobre una de las Partes.

4.2. *Evaluación*

Las Partes acuerdan evaluar la efectividad del Programa después de su finalización. La evaluación podrá incluir la comunicación con el contribuyente para solicitar una retroalimentación formal sobre su experiencia, para permitir la mejora permanente del Programa.

4.3. Enmiendas

Este MoU podrá ser enmendado en cualquier momento mediante un acuerdo por escrito.

Las Partes podrán consultarse en cualquier momento para facilitar la aplicación de este MoU.

Una enmienda también podrá incluir la firma de este MoU por una nueva Parte.

4.4. Rescisión

Este MoU podrá ser rescindido mediante una notificación por escrito con [X meses] de antelación por cualquiera de las Partes o por acuerdo mutuo.

Si el MoU solo fue firmado por dos Partes, la validez del MoU finalizará [X meses] después de la recepción de la notificación.

Si el MoU fue firmado por más de dos Partes, seguirá rigiendo entre las Partes restantes, y solo la Parte que emita la notificación se retirará del MoU [X meses] después de la recepción de la notificación.

Cuando la rescisión tenga efecto antes de la finalización de un Programa particular, las Partes debatirán las medidas previas a la rescisión para minimizar la pérdida de tiempo y los gastos derivados de un Programa incompleto. Cada Parte tiene derecho a emprender cualquier acción disponible bajo la legislación nacional aplicable.

Después de la rescisión de un Programa, la información obtenida por cualquiera de las Partes durante ese Programa podrá seguir siendo utilizada si es congruente con el instrumento legal aplicable (según el punto 2.4) y la legislación nacional en el país de la Parte que pretende hacer uso de esa información.

4.5. Fecha de entrada en vigor

Este MoU entrará en vigor en la fecha en que haya sido firmado por la última Parte de este acuerdo. El MoU permanecerá vigente hasta que sea rescindido, en conformidad con el punto 4.4.

Por la administración tributaria A:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Por la administración tributaria B:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Por la administración tributaria C:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Apéndice A. Datos de contacto de las Partes

Administración tributaria A: Datos de contacto

Administración tributaria B: Datos de contacto

Administración tributaria C: Datos de contacto

D. MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y EL CONTRIBUYENTE

Este anexo presenta una plantilla de un MoU que firman el contribuyente y las administraciones tributarias colectivamente. El objetivo de este MoU es promover la estandarización en un contexto de CCM, en ámbitos como la determinación de los procedimientos para las solicitudes de participación

en un CCM; la designación de los representantes de las partes interesadas que participarán en los debates; el establecimiento de contactos iniciales; la definición de los derechos y obligaciones de las Partes, y la creación de canales para el intercambio y la divulgación de información.

Esta plantilla de MoU se basa en el MoU del Proceso de Garantía de Cumplimiento (CAP, por su sigla en inglés) firmado entre el Servicio de Impuestos Internos (IRS, por su sigla en inglés) y los contribuyentes que participan en ese programa.⁷¹ Sin embargo, el CAP es un programa nacional que se aplica a nivel interno en Estados Unidos y, por consiguiente, el MoU del CAP refleja los requisitos y el contexto de ese programa. En consecuencia, solo se han incluido los elementos del MoU del CAP que son pertinentes en el contexto de un CCMP, con las adaptaciones necesarias y adecuadas.

No es necesario que la plantilla del MoU que se presenta aquí sea utilizada tal cual por las administraciones tributarias que establecen un programa de CCM. Su formato y sus contenidos se pueden adaptar, en función de los hechos y circunstancias del proyecto subyacente y/o las transacciones o conjunto de transacciones, y al contribuyente implicado. Sin embargo, se prevé que la mayoría de los elementos incluidos en este MoU será pertinente para la relación entre las administraciones tributarias y el contribuyente en el marco de un programa de CCM.

En ciertos casos, las administraciones tributarias participantes pueden optar por no firmar un MoU con un contribuyente que ha sido aceptado en un programa de CCM, por ejemplo, debido a requisitos legales nacionales o para mantener una relación más informal (y, a la vez, más flexible) entre la administración tributaria y el contribuyente. En tales casos, este MoU debe considerarse una guía para las administraciones tributarias que deseen establecer un programa o varios Programas de CCM, ya que contiene orientaciones que seguirán siendo relevantes incluso si las administraciones tributarias no suscriben un MoU con el contribuyente.

⁷¹ Véase IRS (Internal Revenue Service). 2025. Compliance Assurance Process. 2025 CAP Memorandum of Understanding (MOU). Washington, D.C.: IRS. Disponible en: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>.

[Fecha]

Memorando de Entendimiento de Cumplimiento Cooperativo Multilateral

Memorando de Entendimiento (MoU)

entre

[Administración tributaria del país A] (en adelante, “Administración Tributaria Principal”)

[Administración tributaria del país B]

[Administración tributaria del país C]

(en adelante, denominadas colectivamente “Administraciones Tributarias”)

y

[Nombre del contribuyente]

(en adelante, “el Contribuyente”)

El Contribuyente y las Administraciones Tributarias (en adelante, las “Partes”) desean firmar este MoU para un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) (en adelante, “el Programa”). Al suscribir este MoU, las Partes se comprometen a trabajar con diligencia y de buena fe para la finalización exitosa del Programa.

En el marco del Programa, las Partes se comprometen a cooperar sobre la base de una relación de confianza mutua, transparencia y proporcionalidad. Asimismo, acuerdan desarrollar una relación clara y colaborativa, en virtud del entendimiento mutuo, que redunde en mayor certidumbre y menor carga administrativa para el Contribuyente y las Administraciones Tributarias.

1. Objetivos

El CCM emplea la evaluación y la garantía de riesgos comunes en tiempo real para mejorar el cumplimiento tributario y utilizar los recursos más

eficientemente. En el CCM, las Partes trabajan conjuntamente para lograr el cumplimiento tributario mediante la resolución de posiciones fiscales y la provisión de garantías antes de la presentación de las declaraciones de impuestos en las jurisdicciones implicadas. La conclusión exitosa del programa permite a las Administraciones Tributarias lograr un nivel aceptable de garantía en relación con la exactitud de las posiciones fiscales divulgadas por el Contribuyente y reducir considerablemente el tiempo para una revisión posterior a la presentación. De igual forma, permite al Contribuyente obtener [comodidad/certidumbre] con respecto a las posiciones fiscales divulgadas a las Administraciones Tributarias. La participación en el Programa de las Administraciones Tributarias no constituye [un examen/una inspección/una auditoría] en el sentido de las siguientes disposiciones:

- [País A (País de la Administración Tributaria Principal)]
Título de la legislación y/o de la normativa nacionales, incluidas las disposiciones legales pertinentes.
- [País B (País de la Administración Tributaria Participante B)]
Título de la legislación y/o de la normativa nacionales, incluidas las disposiciones legales pertinentes.

2. Puntos de contacto

Al comienzo del CCM, la Administración Tributaria Principal nombrará un Director de Coordinación para el Contribuyente, quien será el principal punto de contacto del lado de las Administraciones Tributarias. El Director de Coordinación supervisa el Programa; monitorea el cumplimiento de los hitos y plazos establecidos en el Programa; facilita el flujo de información del Contribuyente y las Administraciones Tributarias y viceversa, y asegura el cumplimiento de los objetivos del Programa. Si el Director de Coordinación no puede continuar desempeñando esta función o si la Administración Tributaria Principal determina la necesidad de reemplazarlo, notificará al Contribuyente y nombrará rápidamente un sustituto.

El Contribuyente designará un empleado (en adelante, “el Representante del Contribuyente”) que será el principal punto de contacto del lado del Contribuyente, de conformidad con los requisitos legales aplicables a la jurisdicción de la Administración Tributaria Principal. El Representante del

Contribuyente actuará como punto de contacto para recopilar información de las entidades del grupo cubiertas en el MoU; recibir solicitudes del Director de Coordinación, y resolver asuntos o problemas, según corresponda.

3. Duración del Memorando de Entendimiento

Este MoU es aplicable [a los siguientes años: Año X, Año X+1, ..., Año X+3]/ [hasta el final del año tributario (fecha)]/[para la duración prevista del proyecto] y entra en vigor inmediatamente después de su firma por ambas Partes. Una vez seleccionado para el Programa, el Contribuyente debe seguir cumpliendo los criterios de elegibilidad e idoneidad del Programa y todas las expectativas del Programa. Las Partes deben adherir a este MoU hasta que se concluya la evaluación común de riesgos y garantía de todas las posiciones divulgadas asumidas en el Programa; hasta que el Contribuyente sea excluido del Programa, o hasta que el Contribuyente decida interrumpir su participación en el Programa.

[Las Administraciones Tributarias Participantes pueden firmar un MoU para varios años siempre que el Programa busque evaluar los riesgos y proporcionar garantías a un proyecto transfronterizo de gran envergadura. En tal caso, podrán optar por suscribir un MoU que abarque toda la duración prevista del proyecto o uno que se renueve anualmente. Además, el Programa podría no estar destinado a evaluar los riesgos ni a proporcionar garantía a un proyecto transfronterizo de gran envergadura, sino a cubrir diferentes transacciones no relacionadas de un Contribuyente durante un año o varios años. En tal caso, se podrá añadir la siguiente cláusula a esta sección:

El presente MoU debe ser renovado anualmente.]

4. Alcance del Programa

El Programa cubrirá los riesgos tributarios relacionados con los siguientes impuestos:

- [País A (País de la Administración Tributaria Principal)].
Lista de impuestos: [será determinada por la Administración Tributaria del país A].

- [País B (País de la Administración Tributaria Participante B)].
Lista de impuestos: [será determinada por la Administración Tributaria del país B].

Las Partes trabajarán juntas, de manera cooperativa, transparente y en tiempo real, con el objetivo de alcanzar un nivel aceptable de garantía tributaria antes de la presentación de las declaraciones de impuestos para los impuestos cubiertos en las jurisdicciones implicadas. Las entidades de propiedad exclusiva del Contribuyente se incluyen en el Programa y se consideran cubiertas por este MoU, en conformidad con el apéndice B. Las transacciones o conjuntos de transacciones cubiertos por este MoU se incluyen en el apéndice C.

5. Obligaciones de transparencia y divulgación del Contribuyente

El Programa está dirigido a Contribuyentes con transacciones complejas y de gran envergadura. El Contribuyente debe realizar divulgaciones abiertas, exhaustivas y simultáneas de sus transacciones comerciales importantes y se compromete a colaborar de manera transparente con el equipo de la Administración Tributaria.

El Contribuyente revelará de forma abierta, exhaustiva y oportuna sus asuntos relevantes. Un asunto relevante se define como cualquier problema nuevo, recurrente o repetitivo que supere los umbrales de materialidad. Un asunto se define como una transacción comercial [realizada o prevista] o cualquier otro elemento que dé lugar a un riesgo tributario o tenga un impacto en la responsabilidad tributaria relacionada con los impuestos cubiertos en conformidad con el apartado 4.

Cada divulgación de un asunto debe comunicarse por escrito e incluir una descripción completa de cada paso en el proceso, incluidos los antecedentes; las circunstancias contextuales; la posición de reporte propuesta por el Contribuyente; las leyes tributarias de las jurisdicciones pertinentes sobre las cuales se basó para determinar su posición, y la documentación de apoyo.

Para ser considerado contemporáneo, un asunto relevante debe ser divulgado [ya sea antes de la ejecución de la transacción o en el plazo de treinta (30) días después de que haya completado la transacción]. El Contribuyente puede no tener toda la información necesaria para una

divulgación total dentro del plazo mencionado, pero cumplirá este requisito al proporcionar la mayor cantidad de información disponible dentro de ese plazo y realizar una divulgación total en cuanto tenga la información disponible.

Con el fin de disponer de tiempo suficiente para la evaluación de riesgos y de garantía, el último plazo para que el Contribuyente presente las divulgaciones es [fecha]. Para ayudar al Contribuyente a realizar la divulgación dentro de un plazo adecuado, las Administraciones Tributarias deberán proporcionarle un “mapa de plazos”. Este mapa incluirá todos los plazos y fechas clave relevantes en todas las jurisdicciones participantes, lo cual facilitará la divulgación oportuna de la información por parte del Contribuyente.

El Contribuyente proporcionará información de forma proactiva y según lo requiera el Director de Coordinación. Además del Paquete de Documentación de la Postulación al CCM y el Paquete de Documentación Principal, el Contribuyente proveerá al Director de Coordinación más información pertinente (por ejemplo, visión general de la industria; organigramas legales, contables y tributarios actualizados que reflejen todas las entidades del grupo, y otra información relevante de los riesgos tributarios cubiertos), según corresponda en función de las transacciones y/o los riesgos tributarios comprendidos en el alcance del Programa. Las Partes acordarán el formato en que se proporcionará esta información. Si, por cualquier motivo, el Contribuyente no puede cumplir la fecha de vencimiento de una solicitud de información, lo notificará al Director de Coordinación lo antes posible y explicará las circunstancias del retraso. Las Partes pertinentes acordarán un nuevo plazo.

El Contribuyente informará a las Administraciones Tributarias sobre los cambios significativos en su MCF. Estos incluyen, entre otros, reorganizaciones importantes; adquisiciones; fusiones; nuevos responsables de la dirección tributaria y/o externalización de la función fiscal.

6. Umbrales de materialidad

Las Partes determinarán conjuntamente el alcance de la evaluación de riesgos y garantía del CCM, incluidos los umbrales de materialidad. Concretamente, los umbrales de materialidad para cada jurisdicción serán determinados por la Administración Tributaria de esa jurisdicción y el

Contribuyente. Las Partes utilizarán los umbrales de materialidad como una guía para determinar los asuntos por revisar. Las Partes debatirán abiertamente las situaciones en las que se justifiquen las excepciones al umbral de materialidad. Sin embargo, la decisión última al identificar los problemas que deben considerarse en la evaluación de riesgos sigue siendo competencia de las Administraciones Tributarias. Además, los umbrales de materialidad se pueden volver a considerar durante el Programa.

A pesar de los umbrales de materialidad y la determinación por parte de las Administraciones Tributarias de las transacciones y/o los riesgos tributarios que deben incluirse en el alcance del Programa, las Administraciones Tributarias podrán considerar para la evaluación de riesgos y garantía los siguientes elementos, independientemente de cuándo o cómo se identifiquen:

[Lista de eventos relevantes a efectos fiscales, transacciones comerciales y/o riesgos tributarios]

Los umbrales de materialidad se utilizan en el Programa para que el Contribuyente sepa qué asuntos debe revelar. Estos umbrales se refieren al monto total del asunto y no son relevantes a los efectos fiscales o los posibles ajustes que puedan realizarse como consecuencia de dicho asunto.

7. Comunicación entre las Partes

La comunicación honesta y abierta es crucial para el éxito del Programa. Además, se requiere una interacción colaborativa combinada con un sentido de la urgencia para cumplir el objetivo de lograr la garantía de las posiciones fiscales del Contribuyente. No debería haber ninguna barrera ni filtro de comunicación entre las Partes, incluidos el Director de Coordinación y el Representante del Contribuyente. En el apéndice A se incluye una lista de los empleados de la Administración Tributaria que participan en el Programa.

Para facilitar las comunicaciones y el flujo de información, las Partes acordarán participar en el intercambio electrónico de comunicaciones mediante [nombre del/los canal/es de comunicación y/o de Intercambio de Información] y/o cualquier otro método de intercambio electrónico de información aprobado.

Las Partes interactuarán regularmente. Esta interacción regular es crucial para el éxito del Programa y puede asumir diversas formas, como llamadas telefónicas, correo electrónico y reuniones presenciales. Las

reuniones se celebrarán según sea necesario, para debatir y proporcionar información y documentación pertinente, realizar entrevistas y analizar el estado del Programa, así como para resolver cualquier preocupación que pueda surgir. En las reuniones, cada Parte contará con la asistencia de representantes autorizados para resolver cualquier problema, tema o preocupación que se aborde. Las reuniones se celebrarán, al menos, cada [número de meses] meses.

La cooperación de buena fe y la transparencia de las Partes son elementos cruciales para el éxito del Programa. Cuando surja algún problema de cooperación o transparencia o cuando el Contribuyente o una (o más) de las Administraciones Tributarias no cumplan los términos de este MoU, las Partes se reunirán para debatir cómo resolver esos problemas. Estas reuniones se celebrarán de forma simultánea y se documentarán.

8. Cooperación entre las Partes

Las Partes trabajarán juntas durante el Programa para identificar y resolver posibles problemas. Las Partes mantendrán conversaciones periódicas para resolver diferencias de hecho o técnicas. Cuando las Partes hayan resuelto completamente un problema, este será documentado por las Administraciones Tributarias implicadas y el Director de Coordinación entregará una copia al Contribuyente.

Se reconoce que las Partes pueden tener diferencias legítimas de interpretación de la legislación tributaria, sobre una base de buena fe, y esto no contradice el espíritu del Programa. Si el Contribuyente no está de acuerdo con la posición adoptada por las Administraciones Tributarias implicadas sobre un determinado problema, deberá manifestar su desacuerdo y exponer todos los hechos relevantes y argumentos legales que lo justifican.

[Siempre que las Partes tengan la intención de hacerlo, podrán introducir un procedimiento de resolución de problemas similar al Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP)]

9. Obligaciones de las Administraciones Tributarias

En el contexto del Programa, las Administraciones Tributarias deben demostrar un entendimiento basado en el conocimiento de la actividad de

la empresa, y buscar establecer una relación de transparencia y confianza con el Contribuyente. Las Administraciones Tributarias deben adoptar un enfoque profesional que beneficie al Contribuyente e informarle sobre los hechos significativos que puedan ser relevantes para sus transacciones comerciales y/o riesgos tributarios dentro del alcance del Programa. Asimismo, las Administraciones Tributarias deben demostrar capacidad de respuesta en sus interacciones con el Contribuyente para asegurar el cumplimiento efectivo de los objetivos del Programa.

Las Administraciones Tributarias deben demostrar imparcialidad y, en particular, abordar la resolución de problemas con un alto nivel de coherencia y objetividad. Su objetivo debe ser resolver los problemas sin recurrir a los litigios y alcanzar una solución aceptable que cumpla todas las normas y los requisitos nacionales.

Las Administraciones Tributarias deben actuar con proporcionalidad al determinar qué asuntos fiscales serán priorizados y al decidir la asignación de recursos a las diferentes transacciones comerciales y/o riesgos tributarios comprendidos en el alcance del Programa. Su objetivo debe ser lograr una asignación eficiente de recursos a todas las Partes.

En la medida en que una Administración Tributaria esté obligada, en conformidad con los instrumentos internacionales o supranacionales pertinentes [nombrar los instrumentos potenciales], a intercambiar información obtenida del Contribuyente en el contexto de este Programa con una Administración Tributaria que no participe en él, antes de intercambiar esta información, la Administración Tributaria notificará al Contribuyente que esta información podría ser intercambiada con una Administración Tributaria que no participa en el Programa. La información solo será intercambiada en la medida en que cumpla el criterio de relevancia previsible establecido en el instrumento legal internacional o supranacional pertinente.

10. Carta de finalización

Una vez concluida la evaluación común de riesgos, el Contribuyente recibirá una carta de finalización emitida por la Administración Tributaria Principal, que marca la conclusión del Programa.

Al Contribuyente se le informará sobre los resultados de la evaluación de riesgos realizada por las Administraciones Tributarias mediante

un documento común (carta de finalización) firmado por todas las Administraciones Tributarias. Esta carta contendrá la siguiente información: un resumen de los detalles de la evaluación de riesgos del CCM; los resultados de la evaluación de riesgos del CCM; recomendaciones sobre las medidas que el Contribuyente puede adoptar para abordar los riesgos identificados; las condiciones pertinentes (salvedades) a las que están sujetos los resultados mencionados en la carta de finalización; información y condiciones pertinentes sobre los períodos de prórroga.

11. Rescisión o retirada del programa

Si el Contribuyente o una o más Administraciones Tributarias no pueden o no han logrado cumplir las responsabilidades y obligaciones contenidas en este MoU, las Partes intentarán resolver sus asuntos mediante una reunión. Si los asuntos no pueden resolverse y las Administraciones Tributarias determinan que el Contribuyente sigue sin adherir a los términos de este MoU, el Director de Coordinación enviará una Carta de Rescisión por escrito al Contribuyente y la participación del Contribuyente en el Programa cesará. Antes de enviar la Carta de Rescisión, el Director de Coordinación informará a las otras Administraciones Tributarias.

Algunos ejemplos de incumplimiento significativos o constantes de los términos establecidos en este MoU, que tendrán como resultado una Carta de Rescisión, son: no proporcionar la información necesaria o proporcionar información incompleta a las Administraciones Tributarias; no entablar conversaciones significativas o de buena fe con las Administraciones Tributarias; no divulgar exhaustivamente las transacciones comerciales y los pasos relevantes de las transacciones que deben ser revelados en conformidad con este MoU; [enumerar cualquier otro incumplimiento significativo]; no cumplir cualquier otro compromiso incluido en este MoU.

Si el Contribuyente determina que no puede cumplir o no cumplirá las expectativas de este MoU, podrá solicitar por escrito su retiro del Programa. Después de recibir esa solicitud, el Director de Coordinación enviará una Carta de Rescisión al Contribuyente y su participación en el Programa cesará. Antes de enviar la Carta de Rescisión, el Director de Coordinación informará a las demás Administraciones Tributarias.

Acuerdo de Memorando de Entendimiento

Por la presente, los representantes de las Partes abajo firmantes indican su acuerdo con estos objetivos, responsabilidades y orientaciones de procedimiento aquí expuestos. Las Partes entienden que este documento está destinado a regir la implementación del Programa, pero no es un acuerdo legalmente vinculante.

Las Administraciones Tributarias podrán solicitar retroalimentación formal sobre la experiencia del Contribuyente cuando corresponda, para permitir la mejora permanente del Programa. Proporcionar retroalimentación es completamente opcional y queda a discreción del Contribuyente.

Firmas y fechas

Por el Contribuyente:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Por la Administración Tributaria A:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Por la Administración Tributaria B:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Por la Administración Tributaria C:

[Nombre]

[Cargo]

[Fecha]

[Firma]

Apéndice A. Lista de Administraciones Tributarias incluidas y datos de contacto

Administración Tributaria	País	Función	Datos de contacto
Nombre de la Administración Tributaria	País A	Administración Tributaria Principal	Nombre, correo electrónico, número de teléfono.
Nombre de la Administración Tributaria	País B	Administración Tributaria Participante	Nombre, correo electrónico, número de teléfono.
Nombre de la Administración Tributaria	País C	Administración Tributaria Participante	Nombre, correo electrónico, número de teléfono.
Nombre de la Administración Tributaria	País D	Administración Tributaria Participante	Nombre, correo electrónico, número de teléfono.

Apéndice B. Detalles de las empresas del grupo del [nombre de la empresa multinacional] que son residentes fiscales en cada jurisdicción pertinente

País A

1. [Nombre de la empresa del grupo]
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]

2. *[Nombre de la empresa del grupo]*
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]

País B

1. *[Nombre de la empresa del grupo]*
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]
2. *[Nombre de la empresa del grupo]*
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]

Apéndice C. Lista detallada de transacciones (o conjuntos de transacciones) y riesgos cubiertos

[Este apéndice incluye una lista de las transacciones (o conjuntos de transacciones) y riesgos cubiertos. También deben incluirse los detalles relevantes para cada transacción (o conjuntos de transacciones) y riesgo. Asimismo, se pueden asignar números a cada transacción para que esta carta sea más fácil de leer.]

E. CARTA DE FINALIZACIÓN DEL PROGRAMA

Este anexo presenta una plantilla de una carta de finalización para el CCM (Carta de Finalización del CCM). El enfoque más adecuado para los miembros del Grupo de Trabajo sobre Cumplimiento Cooperativo Multilateral (Grupo de Trabajo CCM) es que la Carta de Finalización del CCM sea un documento común firmado por todas las administraciones tributarias participantes. En este sentido, la Carta de Finalización del CCM es diferente de la Carta de Resultados del ICAP, que debe ser un documento firmado por cada administración tributaria participante por separado, que, no obstante, debe estar coordinada con las de otras administraciones tributarias involucradas. Por lo tanto, en el CCM el contribuyente recibe una carta de finalización común, que contiene los resultados de la evaluación

de riesgos de todas las administraciones tributarias participantes, en lugar de varias cartas de finalización, cada una de las cuales contiene los resultados de la evaluación de riesgos según la visión de una sola administración tributaria.

Por consiguiente, la Carta de Finalización del CCM se basa en la plantilla de la Carta de Resultados del ICAP. Sin embargo, sus elementos han sido adaptados para ajustarlos al enfoque considerado más adecuado en un contexto de CCM.

No es necesario que la plantilla de la Carta de Finalización del CCM que se presenta aquí sea usada tal cual por las administraciones tributarias que participan en un programa de CCMP. Su formato y sus contenidos se pueden adaptar, en función de los hechos y circunstancias del proyecto subyacente, las transacciones o conjunto de transacciones, y el contribuyente en cuestión. Por otro lado, algunas administraciones tributarias pueden optar por no participar en una carta de finalización común, sino emitir la propia. En caso de que una o más administraciones tributarias involucradas decidan enviar cartas de finalización por separado, pero coordinadas, pueden consultar la plantilla de la Carta de Resultados del ICAP.

[Nombre del Contribuyente]
[Dirección del Contribuyente]
[Fecha]

Título del documento: Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM) – Carta de Finalización Común
Estimado [nombre del representante] de [nombre de la EMN]

Sección 1. Introducción

Este documento constituye la Carta de Finalización Común del Programa de CCM que comenzó en [fecha] en conformidad con el Memorando de Entendimiento firmado por las administraciones tributarias participantes (véase el apéndice A) y por usted el [fecha] (el “MoU”).

El Programa de CCM es un programa voluntario para la evaluación y garantía multilateral cooperativa de riesgos en proyectos y/o transacciones que se incluyen dentro de su alcance. En el MoU se pueden

encontrar más detalles en relación con el CCM, así como en las siguientes fuentes:

[Cada administración tributaria participante hará referencia a la legislación o la normativa nacional aplicable en su jurisdicción, si corresponde. Además, se puede hacer referencia a la confidencialidad de los datos y las disposiciones legales específicas bajo las cuales se intercambia la información relacionada con la evaluación de riesgos.]

[País A (País de la Administración Tributaria Principal)]

Título de la legislación o normativa nacional, incluidas las disposiciones legales pertinentes.

Fuente pertinente (por ejemplo, sitio web de la administración tributaria u otra fuente).

[País B (País de la Administración Tributaria Participante B)]

Título de la legislación o normativa nacional, incluidas las disposiciones legales pertinentes.

Fuente pertinente (por ejemplo, sitio web de la administración tributaria u otra fuente).

[País C (País de la Administración Tributaria Participante C)]

Título de la legislación interna y o normativa nacional, incluidas las disposiciones legales pertinentes.

Fuente pertinente (por ejemplo, sitio web de la administración tributaria u otra fuente).

Sección 2. Visión general de los detalles de la evaluación de riesgos del Cumplimiento Cooperativo Multilateral

[La sección 2 incluye una visión general de la evaluación de riesgos realizada por las administraciones tributarias participantes en el marco del Programa de CCM, recogida en el apéndice A, en relación con las

empresas del grupo en la jurisdicción respectiva de las administraciones tributarias participantes que emiten esta carta, recogida en el apéndice B. La descripción incluirá la siguiente información:

- Mes y año en que comenzó y concluyó la evaluación de riesgos.
- Visión general de las transacciones o conjunto de transacciones que formaron parte del proyecto cubierto por el alcance del Programa de CCM, o de las transacciones cubiertas por el alcance del Programa de CCM. En el apéndice C se incluirán más referencias a cada transacción o conjunto de transacciones.
- El período de prórroga aplicable, sujeto a las condiciones que se detallan en la sección 7.]

Sección 3. Resultados de la evaluación de riesgos del Cumplimiento Cooperativo Multilateral

[La sección 3 incluye un resumen de las transacciones (o conjunto de transacciones) y/o ámbitos de riesgo que fueron evaluados como de bajo riesgo por las administraciones tributarias participantes. También debe incluir una declaración sobre el efecto de la conclusión de bajo riesgo en las jurisdicciones pertinentes de las administraciones tributarias participantes que firman esta carta (por ejemplo, que no se prevén más investigaciones con respecto a los riesgos cubiertos para el período de prórroga aplicable establecido en la sección 2, sujeto a las condiciones fijadas en la sección 7.)

Esta sección también incluye un breve resumen de las transacciones (o conjunto de transacciones) y/o ámbitos de riesgo que las administraciones tributarias participantes consideraron que no eran de bajo riesgo, así como una declaración sobre el efecto de esta conclusión en las jurisdicciones pertinentes de las administraciones tributarias participantes que firman esta carta.

La redacción precisa de esta sección variará en función de los requisitos nacionales de cada jurisdicción. Sin embargo, esta sección se puede organizar por transacción. En este sentido, las conclusiones de todas las administraciones tributarias en relación con la misma transacción (o conjunto de transacciones) pueden insertarse debajo de esa transacción (o conjunto de transacciones) específica. Por ejemplo:

A. Conclusiones de bajo riesgo

Transacción [número/descripción de la transacción]:

[Conclusión de la Administración Tributaria A]: [Descripción de la conclusión]

[Conclusión de la Administración Tributaria B]: [Descripción de la conclusión]

B. Sin conclusión de bajo riesgo

Transacción [número/descripción de la transacción]:

[Conclusión de la Administración Tributaria C]: [Descripción de la conclusión]]

Sección 4. Recomendaciones

[La sección 4 incluye uno de estos dos ítems:

- Una descripción breve de los pasos que el contribuyente puede dar en el futuro para mitigar los riesgos identificados en la evaluación de riesgos.
- Una declaración de que esta sección no es aplicable, ya que no es necesaria ninguna recomendación (por ejemplo, no se encontraron transacciones (o conjunto de transacciones) que no fueran de bajo riesgo).

La redacción precisa de esta sección variará en función de los requisitos nacionales de cada jurisdicción. Sin embargo, esta sección se puede organizar por transacción, como se describe en la sección 3.]

Sección 5. Conclusión

[En la sección 5, cada administración tributaria participante puede incluir las observaciones finales pertinentes que sean necesarias en relación con los hechos y circunstancias del caso, y la legislación y/o normativa nacionales.]

Sección 6. Advertencias

[La sección 6 incluye las condiciones a las cuales están sujetas las resoluciones de esta carta. Cada administración tributaria incluirá las advertencias pertinentes según la legislación y/o la normativa nacionales. La redacción precisa de esta sección variará en función de los requisitos nacionales de cada jurisdicción.]

En caso de que más de una administración tributaria tenga advertencias sobre la misma cuestión o las mismas transacciones (o conjunto de transacciones) específicas, las advertencias de todas las administraciones tributarias implicadas se podrán insertar, si esto es posible, debajo de esa cuestión, transacción o conjunto de transacciones. Por ejemplo:

Cuestión [número/descripción de la cuestión]:

[Advertencia de la Administración Tributaria A]: [Descripción de la advertencia]

[Advertencia de la Administración Tributaria B]: [Descripción de la advertencia]

Transacción [número/descripción de la transacción]:

[Advertencia de la Administración Tributaria A]: [Descripción de la advertencia]

[Advertencia de la Administración Tributaria C]: [Descripción de la advertencia]

Transacción [número/descripción de la transacción]:

[Advertencia de la Administración Tributaria B]: [Descripción de la advertencia]

[Advertencia de la Administración Tributaria C]: [Descripción de la advertencia].]

Sección 7. Períodos de prórroga

[La sección 7 incluye uno de estos dos ítems:

- Los requisitos para que las conclusiones de la evaluación de riesgos se apliquen a los períodos de prórroga en cada jurisdicción pertinente.
- Una declaración de que esta sección no es aplicable.

Si no se aplican períodos de prórroga a una jurisdicción específica, esa jurisdicción no se incluirá en esta sección.]

[La carta puede incluir una fórmula de cierre, si corresponde, de modo que, por ejemplo, las administraciones tributarias participantes puedan solicitar retroalimentación formal sobre la experiencia de la EMN en su debido momento, para permitir la mejora permanente del CCM. Proporcionar retroalimentación es totalmente opcional y queda a discreción de las EMN.]

Si tiene alguna pregunta sobre este tema o requiere más información, por favor póngase en contacto con:

[Administración Tributaria Principal (País A) – Nombre de la persona de contacto, número de teléfono y correo electrónico].

[Administración Tributaria Participante (País B) – Nombre de la persona de contacto, número de teléfono y correo electrónico].

[Administración Tributaria Participante (País C) – Nombre de la persona de contacto, número de teléfono y correo electrónico].

Lo saluda atentamente,

[Administración Tributaria Principal (País A)]

[Administración Tributaria Participante (País B)]

[Administración Tributaria Participante (País C)]

Apéndice A. Lista de administraciones tributarias cubiertas

Administración Tributaria	País	Función
Nombre de la Administración Tributaria	País A	Administración Tributaria Principal
Nombre de la Administración Tributaria	País B	Administración Tributaria Participante
Nombre de la Administración Tributaria	País C	Administración Tributaria Participante
Nombre de la Administración Tributaria	País D	Administración Tributaria Participante

Apéndice B. Detalles de las empresas del grupo de la [nombre de la empresa multinacional] que son residentes fiscales en cada jurisdicción pertinente

País A

1. *[Nombre de la empresa del grupo]
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]*
2. *[Nombre de la empresa del grupo]
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]*

País B

1. *[Nombre de la empresa del grupo]
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]*
2. *[Nombre de la empresa del grupo]
[Dirección de la empresa del grupo]
[Otros datos relevantes, por ejemplo, datos de contacto, Número de Identificación Fiscal]*

Apéndice C. Lista detallada de transacciones (o conjunto de transacciones) y riesgos cubiertos

[Este apéndice incluye una lista de las transacciones (o conjunto de transacciones) y riesgos cubiertos. Se deben incluir los detalles pertinentes de las transacciones (o conjunto de transacciones) y los riesgos. También se pueden asignar números a cada transacción para facilitar la lectura de esta.]

ANEXO 2. ENCUESTA CCM

ENCUESTA SOBRE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL

Introducción

A lo largo de la última década, el Cumplimiento Cooperativo (CC) se ha convertido en un tema importante de la agenda de diversas administraciones tributarias y las empresas multinacionales (EMN) en todo el mundo. Si bien algunos aspectos del concepto están bien desarrollados, otros se beneficiarían de más orientación, estandarización y buenas prácticas. Para proporcionar estos recursos y alentar a más países a participar en el Cumplimiento Cooperativo, grupos de trabajo formados por representantes de las administraciones tributarias, las EMN y los investigadores del Centro de Política Fiscal Global en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU GTPC, por su sigla en inglés), en cooperación con la Cámara de Comercio Internacional y la Asociación de Administradores Tributarios de la Commonwealth (CATA, por su sigla en inglés), han desarrollado un manual sobre Cumplimiento Cooperativo (Manual 2021). El Manual 2021 proporciona orientación práctica sobre el Cumplimiento Cooperativo y otros ámbitos donde se requiere más orientación. Los ámbitos son: i) garantía para los Marcos de Control Fiscal (MCF); ii) Cumplimiento Cooperativo Multilateral (CCM), y iii) costos y beneficios del Cumplimiento Cooperativo.

Estos grupos de trabajo continúan con la investigación en estos ámbitos. Esta encuesta fue elaborada para comprender mejor las expectativas, experiencias y buenas prácticas de las administraciones tributarias y los contribuyentes en diferentes países. Los resultados, que se complementan

con investigación adicional, constituirán la base para proporcionar orientación práctica sobre estos ámbitos para beneficio de las administraciones tributarias, los contribuyentes y la sociedad.

Instrucciones e información para los participantes

Debido al diferente grado de madurez y experiencia de cada enfoque, es posible que no todas las preguntas planteadas en la encuesta se puedan responder. Si no puede responder alguna pregunta, por favor, indíquelo con la opción “La pregunta no se puede responder” y continúe con la pregunta siguiente. Le agradeceríamos que incluya una breve descripción de por qué no se puede responder la pregunta, como “No hay datos/no hay experiencia disponibles”.

Las preguntas marcadas con un asterisco () están dirigidas a los gobiernos, mientras que las preguntas marcadas con dos asteriscos (**) están dirigidas a las empresas. Las preguntas sin asteriscos están dirigidas tanto a los gobiernos como a las empresas.*

Al completar esta encuesta, por favor, proporcione toda la información que estime relevante para nuestra investigación o que, según usted, debería estar cubierta por nuestra investigación. Por favor, detalle sus respuestas en los campos de comentarios que siguen a cada pregunta. Como sus respuestas constituirán la base de una segunda encuesta y del informe final, por favor, intente incluir cualquier aspecto relevante que pueda ser de interés. La encuesta se puede completar en el documento anexo.

Si tiene alguna pregunta o necesita alguna aclaración sobre la encuesta o cuestiones específicas, por favor, no dude en ponerse en contacto con nosotros en la siguiente dirección de correo electrónico: global-taxpolicycenter@wu.ac.at.

Completar la encuesta le llevará, aproximadamente, [30] minutos. Le agradeceríamos que la complete antes del [01.06.2023].

Nota sobre la privacidad: Nótese que no es obligatorio dar la información requerida en esta sección. Esta información se requiere únicamente para aclarar dudas o plantear preguntas, si fuera necesario. Las respuestas al cuestionario no se atribuirán a ninguna persona u organización en ninguna circunstancia.

Nombre completo: [Inserte su nombre y apellido](#)

Correo electrónico: [Introduzca su dirección de correo electrónico.](#)

Tipo de organización: [Seleccione la opción correspondiente.](#)

* País de la organización: [Introduzca el país donde se encuentra.](#)

** País de la entidad matriz última: [Introduzca el país donde se encuentra la sede.](#)

** Tamaño de la organización:⁷² [Seleccione la opción que corresponda.](#)

** Sector económico (por ejemplo, banca, farmacéutica, sector extractivo, etc.): [Introduzca la respuesta adecuada.](#)

Nombre de la organización (opcional): [Introduzca el nombre de su organización.](#)

⁷² El tamaño de la organización para los fines de esta encuesta se determina en función del alcance del umbral de Informes País por País (IPPP) establecido en el anexo III, sección I, párrafo 4 de la Directiva 2011/16/EU. Para más información, véase el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj/eng>.

PARTE I: CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL

La idea clásica de los programas nacionales de Cumplimiento Cooperativo (CC) implica alcanzar el nivel máximo de certidumbre tributaria en tiempo real en una jurisdicción concreta, entre un contribuyente y una administración tributaria. Constituye un concepto especial de relación entre un contribuyente y una administración tributaria, basado en una mayor transparencia, certidumbre tributaria en tiempo real y confianza, que conduce al pago del monto correcto de impuestos en el momento adecuado.

Hay otros programas o instrumentos para alcanzar la certidumbre tributaria que se diferencian por las partes participantes, la duración del procedimiento, los criterios de acceso y la medida de la certidumbre tributaria. Entre ellos se encuentran los Procedimientos de Acuerdos Mutuos (PAM), las resoluciones tributarias anticipadas (ATR, por su sigla en inglés), los Acuerdos Anticipados de Precios (APA), el Diálogo Transfronterizo de Finlandia (FCBD, por su sigla en inglés), el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) y el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA, por su sigla en inglés). Estos programas e instrumentos tienen algunas deficiencias debido a un alcance jurisdiccional limitado (programas nacionales de CC, FCBD, ATR), la duración de los procedimientos (PAM, APA), y la certidumbre tributaria limitada (ICAP, ETACA).

La etapa anterior del proyecto del WU GTPC se centró en los programas nacionales de CC, sus principios, elementos estructurales, cuestiones de implementación y la percepción de la sociedad. El grupo de trabajo actual se propone continuar la investigación y el análisis sobre el CC, pero cambiar el contexto del nivel nacional al internacional: Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilateral.

El Cumplimiento Cooperativo Multilateral es un programa de certidumbre tributaria transfronterizo para la prevención de disputas. Incluye la cooperación en tiempo real y las conversaciones preventivas entre las administraciones tributarias y una empresa multinacional (EMN), en relación con los asuntos de tributación transfronteriza relevantes para los países participantes. Al contrario de los APA, se prevé que su ámbito de aplicación sea más amplio que el de los Precios de Transferencia (PT). Y, a diferencia del PAM, o del ICAP y del ETACA, el debate abarcará las

transacciones potenciales y su tratamiento tributario en todas las administraciones tributarias participantes. El CCM es completamente distinto de los programas APA, PAM, ICAP y ETACA, y las auditorías conjuntas introducidas por la Directiva 2011/16/EU sobre cooperación administrativa en el ámbito de la tributación (Consejo de la Unión Europea, 2011).

Los países participantes y las EMN pueden tener un interés particular en establecer esa cooperación, con el fin de alcanzar certidumbre en tiempo real en el cumplimiento de las leyes tributarias. Las administraciones tributarias suelen no tener suficiente información actualizada para entender la lógica empresarial de ciertas estructuras corporativas legales y cómo funcionan los proyectos. Los Programas de CCM pueden contribuir a alcanzar el nivel deseable de confianza y transparencia entre contribuyentes y administraciones tributarias.

Entendemos que las EMN operan en un gran número de jurisdicciones y, por lo tanto, es posible que más de una de sus filiales tenga su sede en diferentes países que tienen programas nacionales de CC y, potencialmente, participen en esos programas. Por consiguiente, le agradeceríamos que comparta esta encuesta con sus colegas que residen en esos países, ya que su aporte desde una perspectiva local también puede ser valioso para nosotros.

1. *Experiencia con la Cooperación Nacional*

1. * ¿Su país tiene un programa de Cumplimiento Cooperativo (CC)⁷³ nacional formal (es decir, basado en la legislación o en un acto administrativo) o un programa similar?

** Su empresa (es decir, la entidad corporativa que lo emplea) participa en un programa nacional de CC formal (es decir, basado en la legislación o en un acto administrativo) o en algún programa similar?

- Sí
 No

⁷³ El Cumplimiento Cooperativo constituye un concepto especial de relación entre un contribuyente y una administración tributaria, basado en una mayor transparencia, certidumbre tributaria en tiempo real y confianza, que conduce al pago del monto correcto de impuestos en el momento adecuado. Véase Owens, J. y J. Leigh-Pemberton (2021).

Si la respuesta es sí, indique si está recogido en la ley o en actos administrativos:

2. Por favor especifique si su Programa Nacional de CC (o similar) está recogido en la ley o en actos administrativos y comparta con nosotros la fuente legal pertinente:

- Ley
- Acto administrativo
- Otros

3. * ¿Cuándo se estableció el Programa Nacional de CC en su país?/
** ¿Cuándo tuvo su primera experiencia con el Programa Nacional de CC?

- En los últimos 0-2 años
- Hace más de 2 años, pero menos de 5 años
- Hace más de 5 años
- * No existe un programa de CC en nuestro país/** Sin experiencia con un programa de CC

(Casilla solo para las EMN) por favor, explique:

3.1 ¿Cuál es el carácter legal de las opiniones de las administraciones tributarias en su Programa Nacional de CC? ¿Son vinculantes para el contribuyente y la administración tributaria?

- Vinculante solo para la administración tributaria
- Vinculante solo para el contribuyente
- Vinculante para la administración tributaria y como para el contribuyente

- No vinculante para ninguna de las partes (por ejemplo, meras recomendaciones, es decir, de buena fe)

Por favor, añada cualquier comentario que considere necesario:

3.2 ¿Las partes tienen la posibilidad de “acordar no estar de acuerdo” (es decir, no llegar a las mismas conclusiones en relación con una posición fiscal)?

- Sí
- No

(Cuadro de diálogo, en función de la respuesta en 3.2). ¿Cuáles son las implicaciones prácticas de esto (por ejemplo, la posibilidad de apelar ante un tribunal)?

4. ¿Cuál es su comprensión del rol y el objetivo de un programa de CC? ¿Qué lo llevaría a participar en un programa de CC o a proponerlo? Por favor, seleccione todas las opciones que correspondan.

- Mejorar la relación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes
- Reducir el riesgo/el número de auditorías/el número de disputas
- Simplificar los procedimientos de auditoría y mejorar su puntualidad
- Certidumbre tributaria temprana
- Mayor nivel de cumplimiento
- Mejorar el entendimiento que tienen las autoridades tributarias de la empresa del contribuyente
- Otros (especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)

5. * ¿Qué le impediría introducir un programa de CC?
** ¿Qué le impediría participar en un programa de CC?
Seleccione todas las opciones que correspondan.

- Motivos constitucionales
- Percepción pública
- Costos
- Complejidad del programa
- Falta de certidumbre legal
- Otros

Por favor, explique:

6. * ¿Qué mejoras llevaría a cabo en su programa de CC actual?
** ¿Qué mejoras llevaría a cabo en el programa de CC en el que participa?

- Complejidad, duración y recursos necesarios para alcanzar la certidumbre tributaria
- Nivel de certidumbre tributaria (es decir, aumento de la certidumbre tributaria)
- Relación y comunicación con la administración tributaria
- Acceso prioritario a los APA/ATR
- Devolución de impuestos más rápida y sencilla
- Clasificación de bajo riesgo para fines de auditoría
- Auditorías fiscales menos frecuentes
- Otros (especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)

- 7.1. ¿Existe alguna posibilidad de obtener ATR o APA bilaterales en su jurisdicción?

- Sí
- No

7.2. Si la respuesta es sí, por favor especifique sus características y mecanismos:

Se aplican: Prospectivamente Retrospectivamente

Estas normas: No son vinculantes para las autoridades tributarias

Su cumplimiento puede ser requerido por los tribunales

Crean una obligación de buena por parte de las autoridades tributarias

Siguen vigentes incluso si se produce un cambio, o una enmienda, posterior a la legislación: Sí No

¿Es posible obtener una resolución tributaria/APA solo sobre asuntos de precios de transferencia o sobre cualquier asunto tributario?

Solo en asuntos de precios de transferencia

En todos los asuntos tributarios

Otros (por favor, explique)

Su costo es (aprox.): [por favor, indique el importe en euros](#)

Por favor, especifique en el cuadro de más abajo cualquier otra característica que le parezca relevante:

8. * ¿Qué departamentos del Gobierno participan en los Programas de Cumplimiento Cooperativo en su país (por ejemplo, Departamento de Impuestos Directos, Departamento de Impuestos Indirectos, Departamento de Aduanas, etc.)?

** ¿Qué departamentos del Gobierno participan en el programa de Cumplimiento Cooperativo del país donde su empresa (es decir, la entidad que lo emplea) tiene su sede (por ejemplo, Departamento de Impuestos Directos, Departamento de Impuestos Indirectos, Departamento de Aduanas, etc.)?

- Departamento de Impuestos Directos
- Departamento de Impuestos Indirectos
- Departamento de Aduanas
- Otros (por favor, especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)
- Sin respuesta

II. Experiencia en cooperación transfronteriza

9. ¿Ha tenido alguna experiencia con programas transfronterizos que incluyan a dos o más países?⁷⁴

- Sí
- No

(Lista desplegable si la respuesta es afirmativa) Por favor, seleccione todas las que correspondan:

- Auditoría conjunta
- APA bilateral o APA multilateral
- ICAP
- ETACA
- Diálogo transfronterizo (por ejemplo, Finlandia)
- Otros tipos de cooperación transfronteriza pertinente (por favor, especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)

⁷⁴ Algunos de los programas que se mencionan en esta pregunta proporcionan certidumbre tributaria futura, como los APA y el FCBD; al contrario, las auditorías conjuntas garantizan un resultado de certidumbre tributaria pasada, mientras que el ICAP y el ETACA garantizan un resultado híbrido, es decir, una certidumbre tributaria pasada combinada con períodos de prórroga.

10. ** ¿Puede describir las siguientes características de cada uno de los programas en los que tuvo experiencia?

Nombre del programa: *Por favor, introduzca el nombre del programa*

Países: *Por favor rellene según corresponda*

Impuestos y asuntos cubiertos: *Por favor, rellene según corresponda*

Duración del procedimiento: *Por favor, rellene según corresponda*

¿Qué duración tuvo el período de prórroga (si corresponde)? *Por favor, rellene según corresponda*

¿Fue una decisión vinculante (acuerdo)? Si lo era, ¿para una o todas las partes? *Por favor, rellene según corresponda*

¿Cuánto se tardó, en promedio, para negociar un acuerdo? *Por favor, rellene según corresponda*

Espacio para información adicional:

11. ¿Cuáles fueron sus experiencias con la implementación del resultado del programa o instrumento con el que ha trabajado (por ejemplo, decisión, acuerdo, resolución, etc.)?

(Lista desplegable) Por favor explique, según corresponda, cada uno de los programas mencionados anteriormente:

Respuesta 1:

Respuesta 2:

Respuesta 3:

12. ¿Cuáles fueron los puntos fuertes y los beneficios del programa?

- Se ha logrado la certidumbre tributaria
- Rapidez para lograr la certidumbre tributaria
- Costos
- Recursos requeridos
- Otros (por favor, especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)
- Sin respuesta

13. ¿Cuáles fueron las debilidades y las deficiencias del programa? ¿Qué le gustaría mejorar o cambiar en el procedimiento?

- Alcanzar la certidumbre tributaria
- La rapidez para alcanzar la certidumbre tributaria
- Costos
- Recursos requeridos
- Otros (por favor, especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)
- Sin respuesta

14. ¿Alguna vez ha tenido la intención de solicitar un tipo de programa de cooperación transfronteriza, pero ha decidido no seguir adelante con ello?

- Sí
- No

(Lista desplegable si la respuesta es afirmativa) Por favor, explique los factores que lo llevaron a esa decisión:

- Demasiado intensivo en recursos
- Incertidumbre en relación con el resultado del proceso (por ejemplo, respuestas negativas a los APA o ATR)
- Imposibilidad de obtener la certidumbre tributaria deseada (por ejemplo, debido al número de jurisdicciones involucradas)
- Otros (por favor, especifique en el cuadro que se encuentra más abajo)

III. *Cumplimiento Cooperativo Multilateral*

15. * ¿Consideraría beneficiosa para su interacción con los contribuyentes la introducción en su país de un programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral Relacionado con Proyectos (CCMP) (por ejemplo, una empresa petrolera que tiene un oleoducto que pasa por tres países, o una fusión transfronteriza)?

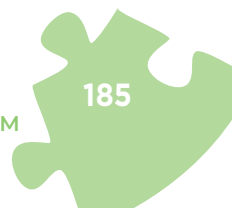
** ¿Consideraría participar en un programa de CCMP (por ejemplo, una empresa petrolera que tiene un oleoducto que pasa por tres países, o una fusión transfronteriza)?⁷⁵

- Sí
- No

16. Por favor, explique los motivos de su respuesta en la pregunta anterior:

17. ¿Qué características de un programa de CCMP consideraría deseables?

⁷⁵ Igual que en la nota anterior.



18. ¿Cuál de las siguientes fases consideraría necesario cubrir en un proyecto CCMP cuyo objetivo es proporcionar certidumbre tributaria en transacciones futuras?

- Consecuencias tributarias en la fase de ejecución/implementación de la transacción
- Consecuencias tributarias durante la fase operativa/continua posterior de la transacción
- Las dos anteriores

19.1. (Pregunta en ventana emergente sujeta a las respuestas a la P18) ¿Cuáles de estos impuestos y gravámenes consideraría pertinentes en la fase de ejecución/implementación de un programa de CCMP cuyo objetivo es proporcionar certidumbre tributaria en transacciones futuras?

- Impuesto sobre las Sociedades (incluidos los asuntos de Precios de Transferencia)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST, por su sigla en inglés) o equivalente
- Impuestos sobre la nómina
- Derechos de Aduana
- Retención de impuestos
- Impuestos especiales obligatorios
- Otros

Si seleccionó "Otros", por favor, especifique:

19.2 (Pregunta en ventana emergente sujeta a las respuestas a la P18) ¿Cuáles de estos impuestos y gravámenes consideraría pertinentes en la fase operativa/continua posterior de un programa de CCMP cuyo objetivo es proporcionar certidumbre tributaria en transacciones futuras?

- Impuesto sobre las Sociedades (incluidos los asuntos de Precios de Transferencia)
- IVA/GST o equivalente
- Impuestos sobre la nómina
- Derechos de Aduana

- Retención de impuestos
- Impuestos especiales obligatorios
- Otros

Si entre seleccionó “Otros”, por favor, especifique:

20. ¿En qué momento del proceso buscaría mayor certidumbre tributaria?
- Certidumbre tributaria desde el principio, con respecto a toda la vida del proyecto
 - Certidumbre tributaria paso a paso, con respecto a cada parte de la transacción, a lo largo de su ejecución (por ejemplo, en función del resultado de pasos anteriores)
 - Sin respuesta
 - Otros
21. En relación con la disyuntiva entre, por un lado, la certidumbre tributaria y, por otro, la complejidad y la rapidez, ¿cuál de las siguientes opciones consideraría preferible en el contexto de un programa de CCMP?
- Plena certidumbre tributaria (por ejemplo, una opinión/decisión/resolución que sea al menos parcialmente vinculante para todas las autoridades tributarias y el contribuyente involucrados) en la medida de lo posible, aun si esto significa un procedimiento más largo, que exige más recursos y es más complicado.
 - Menos que plena certidumbre tributaria (por ejemplo, dos o más opiniones/decisiones/resoluciones vinculantes diferentes, emitidas e implementadas por separado por cada autoridad tributaria, o mera interpretación de la legislación nacional por parte de las autoridades tributarias respectivas) con un procedimiento más rápido, ágil y sencillo.

Por favor, añada los comentarios que estime necesarios:

22. * Desde la perspectiva de sus normas nacionales, ¿cuáles serían los procedimientos requeridos para presentar un programa de CCMP?

- Práctica administrativa
- Normas administrativas (por ejemplo, circulares)
- Instrumento legal nacional
- Tratado de Doble Tributación
- Acuerdo intergubernamental (multilateral)
- Otros

Si la respuesta es "Otros", por favor, especifique:

23. * ¿Qué criterios consideraría pertinentes para establecer un umbral para la entrada en un programa de CCM?

- Volumen de negocios
- Perfil de riesgo
- Impacto económico del proyecto en su país
- Otros

Por favor, explique:

24. ¿Cuáles serían, idealmente, los resultados deseados del programa?

- Un dictamen con las firmas de todas las autoridades tributarias participantes y el contribuyente
- Opiniones firmadas por separado, pero coordinadas, para cada jurisdicción que comparte hechos acordados en común
- No hay carta de finalización, sino un entendimiento común (mejor esfuerzo), en virtud del cual cada administración tributaria proporcionaría interpretaciones coherentes.

25. ¿Con qué debería relacionarse, idealmente, este resultado deseado? Por favor, seleccione todas las opciones que correspondan:

- Hechos y circunstancias
- Proceso de evaluación
- Clasificación de riesgo para fines de auditoría
- Tratamiento tributario común de las posiciones
- Otros (por favor, especifique)

26. ¿Hay algún tema que no se haya abordado en las preguntas anteriores y que le gustaría plantear?

