

Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional



4.1 Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

4.1 Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

Jacqueline Vargas

Diciembre, 2022

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente del autor o autores y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Sobre la Autora



**Jacqueline Vargas
Arellanes**

Licenciada en Economía por el Instituto Tecnológico Autónomo de México, cuenta con un Master of Arts in Economics otorgado por la Universidad Católica de Lovaina, Lovaina la Nueva, Bélgica y tiene una certificación en Tributación Internacional por la Universidad de Duke y el Instituto Tecnológico Autónomo de México.

De enero de 2021 a la fecha, se desempeña como titular de la Unidad Técnica de Fiscalización del Instituto Nacional Electoral, que tiene a su cargo la fiscalización de los ingresos y gastos de los diversos actores políticos a nivel federal y local.

Previo a su incorporación al INE, Jacqueline colaboró con el Grupo Banco Mundial (GBM) como asesora sobre temas fiscales.

De 2004 a 2020 trabajó en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), donde fue Administradora Central de Apoyo Jurídico y Normatividad Internacional, Administradora Central de Auditoría Fiscal Internacional y Administradora de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia.

Antes, fue Titular de la Dirección de Política Tributaria y Asuntos Internacionales en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Su trayectoria profesional inició en el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) y en la Secretaría de Economía.

Ha participado como ponente en congresos y seminarios en materia de fiscalización, entre los que destacan: el Seminario sobre la implementación de BEPS, estándares mínimos, organizado por el Centro Multilateral de Impuestos de la OCDE, el Foro de fiscalización del SAT para Grandes Contribuyentes y el Foro sobre aspectos fiscales en operaciones internacionales.

Se actualiza permanentemente participando en cursos, talleres y diplomados sobre fiscalización, tales como: Planeación fiscal internacional para empresas multinacionales del International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) en Ámsterdam; Seminario sobre atribución de ingresos a establecimientos permanentes del Centro Multilateral de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en Budapest; Principios internacionales de tributación y planeación Silver+ del Instituto de Especialización para Ejecutivos en la Ciudad de México y Curso sobre Fiscalidad Internacional del Instituto de Estudios Fiscales de Madrid.

En el ámbito académico, fue profesora del programa Bachillerato Internacional (Economía) en The Armand Hammer United World College de Estados Unidos de América.

Glosario

BEPS	(Base Erosion and Profit Shifting) Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
CDT	Convenio para evitar la doble tributación
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
GAAR	(General Anti-Avoidance Rule) Norma general anti-evasión/elusión
LOB	(Limitation of Benefits) Cláusula de limitación de beneficios
MCOCDE	Modelo convenio para evitar la doble tributación de la OCDE
MLI	(Multilateral Instrument) Instrumento Multilateral
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PPT	(Principal Purpose Test) Test de propósito principal
SAAR	(Specific Anti-Avoidance Rule) Norma específica anti-evasión/elusión
UK	Reino Unido

Contenido

4. Medidas de contención de la planeación tributaria internacional	11
4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales	11
4.1.1. Introducción	11
4.1.2. GAARs domésticas	12
4.1.2.1. Sustancia económica	12
4.1.2.2. Elementos de una GAAR	14
4.1.2.2.1. Esquema, transacción o conjunto de ellos	14
4.1.2.2.2. Beneficio fiscal	15
4.1.2.2.3. Propósito o intención del esquema	15
4.1.2.2.4. Consecuencias fiscales de la aplicación de la GAAR	15
4.1.2.3. ¿Son efectivas las GAARs domésticas?	16
4.1.2.4. Un ejemplo de GAAR y su aplicación a un caso real	16
4.1.2.4.1. La GAAR del Reino Unido	16
4.1.2.4.2. La norma eludida: reglas para tratar acciones como deuda	17
4.1.2.4.3. Esquema	17
4.1.2.4.4. Análisis del consejo consultor	18
4.1.2.5. Un ejemplo hipotético de un esquema al que se le podría aplicar una GAAR	19
4.1.2.5.1. Modelo de negocios	19
4.1.2.5.2. Esquema: arrendamiento financiero de activos de operación	19
4.1.2.6. ¿Son populares las GAARs domésticas?	20
4.1.3. Las GAARs internacionales	20
4.1.3.1. Las GAARs en los Convenios de Doble Imposición (CDTs)	20
4.1.3.2. El MLI y su GAAR	21
4.1.4. Ventajas y desventajas de las GAARs	23

4.1.5. ¿Cómo mejorar la aplicación de una GAAR?	23
Referencias Bibliográficas	26
Anexos	28
Anexo 1 – Jurisdicciones con GAAR, 2019	28
Anexo 2 – Jurisdicciones con GAARs 2005 vs 2014	29

4 Medidas de contención de la planeación tributaria internacional

4.1. Normas generales anti-evasión/elusión: domésticas e internacionales

4.1.1. Introducción

*"Tax avoidance is now habitual and ingrained"¹
Trades Union Congress, UK*

El tema que desarrollaremos en esta sección referente a las normas generales anti-elusión parece ser la reacción más ambiciosa y comprehensiva de las autoridades tributarias al hecho a que se refiere el Congreso de Sindicatos del Reino Unido: la elusión fiscal es hoy en día habitual y está enraizada.

En términos generales podría pensarse que todo sistema tributario nace como un conjunto detallado de normas que permitan una contribución justa y simétrica por parte de los contribuyentes que realizan operaciones en una jurisdicción o territorio. Sin embargo, dado el dinamismo, evolución y sofisticación creciente de los negocios y actividades económicas individuales y corporativas, estas reglas pueden verse superadas con facilidad, creándose espacios que permiten a los sujetos obligados evitar enfrentar sus responsabilidades a cabalidad. Cuando las autoridades tributarias o legislativas identifican esquemas que pueden estar escapando al alcance de la norma tributaria, es común que impulsen una reforma o modificación a la legislación. Sin embargo, esto puede tomar tiempo e incluso ocurrir que, cuando la reforma a la ley se consiga, existan nuevos esquemas que, una vez más, eviten los supuestos previstos en ella. Más aún, bien puede ser que un conjunto de transacciones no viole ninguna de las normas específicas detalladas en la legislación fiscal, pero que contravenga su espíritu. Para combatir estas prácticas es que existen las normas generales anti-elusión (GAARs, por sus siglas en inglés: *General Anti-Avoidance Rules*).

El enfoque de las GAARs, como su nombre indica, parte de un principio de generalidad y coherencia de la norma tributaria, por lo que pueden aplicarse a distintos impuestos, distintos contribuyentes y distintas transacciones, en contraste con las reglas específicas anti-elusión (SAARs, por sus siglas en inglés: *Specific Anti-Avoidance Rules*), que están dirigidas a operaciones específicas, determinados impuestos y sujetos.

Aunque nos ocuparemos de las SAARs en otro apartado del Manual sobre control de planeación tributaria internacional, adelantamos que una característica importante que tienen es que son más previsibles; y, por tanto, generan mayor certidumbre a los jugadores de un sistema tributario. Sin embargo, no es infrecuente encontrar que las SAARs se ven aventajadas y eludidas por esquemas innovadores que buscan, como uno de sus propósitos principales, evitar su oportuna y correcta aplicación, de modo que una GAAR se vuelve una herramienta deseable para la autoridad tributaria frente a este tipo de situaciones. Cuando un esquema logra evitar encuadrar en el enfoque de una SAAR, se abre un espacio de oportunidad para que ese y otros esquemas similares se beneficien de una ventaja fiscal indebida; en tanto, las disposiciones fiscales no se puedan modificar para evitar este abuso.

Así, el diseño de una GAAR parte de la intención de dotar a la administración tributaria de una herramienta para negar la obtención de un beneficio fiscal o para recharacterizar transacciones artificiosas y abusivas que contravienen la intención de la norma tributaria.

En el extremo, existen ciertos esquemas de planeación tributaria que cumplen razonablemente con la batería de SAARs aplicables en la jurisdicción donde operan, pero al mismo tiempo contravienen el espíritu o intención de la norma tributaria. También para combatir este tipo de planeación es que se han desarrollado las GAARs. Sin embargo, debe notarse que, en este tipo de casos, en los que cada parte que conforma el esquema total parece cumplir con las disposiciones específicas aplicables, puede ser debatible la intención de la autoridad fiscal de aplicar una GAAR, y sus posibilidades de éxito pueden verse comprometidas.

Las GAARs pueden clasificarse como domésticas, si se encuentran en la legislación interna de una jurisdicción; o internacionales, si se encuentran en algún instrumento bilateral o multilateral, como un Convenio para evitar la doble tributación (CDT) o el recientemente diseñado “Convenio Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados tributarios para prevenir la erosión de la base y el traslado de utilidades” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (conocido como MLI por su nombre corto en inglés, *Multilateral Instrument*).

4.1.2. GAARs domésticas

4.1.2.1. Sustancia económica

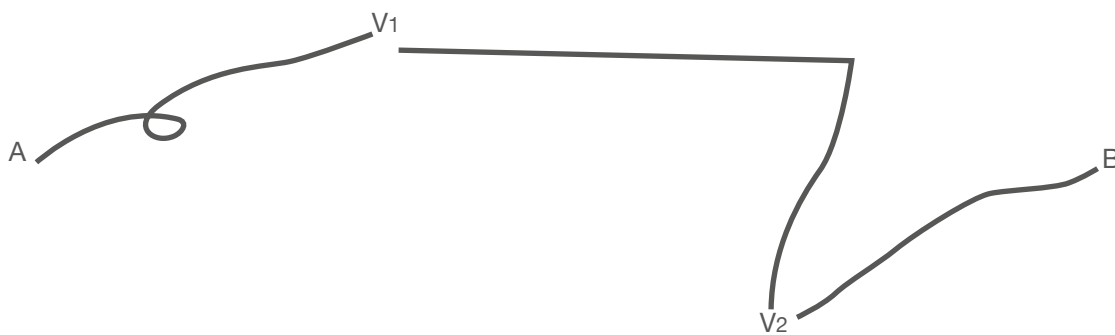
En términos generales, las GAARs se basan en el principio de sustancia económica (también conocido como sustancia sobre forma) de modo que están dirigidas a quitar el velo de legitimidad a las transacciones o grupo de ellas que carecen de razonabilidad económica o aquéllas que anteponen la formalidad de actos legales estándar para disfrazar esquemas de abuso. Si bien los sistemas legales están diseñados a partir de figuras legales, debería prevalecer como principio que las consecuencias de su aplicación fueran armónicas o se alinearan a la sustancia real de las operaciones, más que a las figuras legales en que esas operaciones hayan encuadrado.

Una variante de las normas GAAR es aquella que permite a la autoridad determinar que ha habido, por parte del contribuyente, una actitud simulada. Es decir, que se está ante una operación o un conjunto de ellas en las que los participantes esconden la realidad de su intención transaccional. En estos casos, la norma suele habilitar a la autoridad tributaria para “reclasificar” o sencillamente “desconocer” la actividad simulada, como si nunca hubiera existido. En este punto, debe notarse que resulta imprescindible el componente intencional por parte del contribuyente de simular la realidad de sus operaciones, disfrazándolas de algo que no es, con el fin de obtener indebidamente un beneficio fiscal.

Para ilustrar de manera sencilla, podríamos decir que un esquema que en principio no debiera ser objeto de aplicación de una GAAR es aquel mediante el cual un contribuyente planea ir de la posición A a la B; y al hacerlo, se encuentra en su camino determinadas ventajas fiscales, V1 y V2, las cuales aprovecha como parte de su esquema. En este caso, el contribuyente tiene una razón comercial razonable y legítima para decidir mover su estructura de negocios (o parte de ella) del punto A al B, así como para beneficiarse de las ventajas fiscales disponibles:



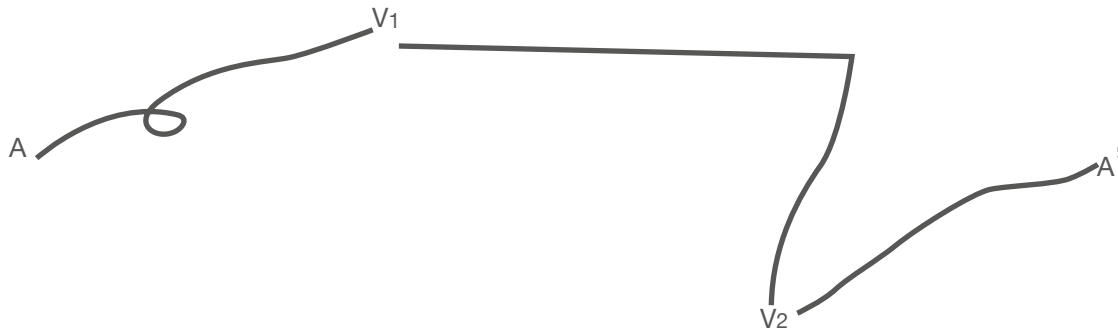
Siguiendo este mismo ejemplo, pensemos en que el contribuyente decide mover su esquema de negocios de A a B, pero para hacerlo toma ciertas decisiones; de modo que, si bien logra llegar a B, se hace pasar por V1 y V2 de una forma que parece poco natural o carente de sentido:



En este caso, parecería que intentar la aplicación de una GAAR resultaría acertado.

Más contundente aun parece ser el caso en que el esquema puesto en práctica por el contribuyente no resulta razonable ni siquiera desde un punto de vista comercial. Por ejemplo, piénsese en un esquema donde la situación del contribuyente, en esencia, no se modifica o se modifica de manera muy ligera (de A a A'); no obstante, se realizan una serie de pasos complejos

y poco razonables para generar ciertas ventajas fiscales accesibles solo si se realizan estos enmarañados pasos intermedios:



Las GAARs pueden combatir esquemas de abuso que se compongan exclusivamente de operaciones domésticas, pero también aquellas que involucren alguna o algunas transacciones transfronterizas. De hecho, es factible afirmar que la creciente complejidad de los negocios, que están cada vez más integrados internacionalmente, ha implicado un mayor terreno fértil para el diseño de esquemas abusivos o artificiosos. Las discrepancias entre las normativas de cada país, así como sus deficiencias, han abonado también este terreno. En otras palabras: el campo de acción del abuso de las disposiciones fiscales crece cuando los esquemas se internacionalizan.

Las GAARs han estado en los sistemas tributarios desde hace más de 100 años. Entre las más antiguas están las de Australia y Países Bajos, del primer cuarto del siglo pasado. En América Latina, por ejemplo, Argentina reporta su primera GAAR desde 1946.

En términos generales, cualquier sistema tributario puede adoptar una GAAR, aunque por supuesto será importante en su diseño específico tomar en cuenta, entre otros, la tradición legal de la jurisdicción, su alcance constitucional, los recursos humanos y administrativos que tiene la autoridad tributaria para aplicarla, la madurez de la administración tributaria.

4.1.2.2. Elementos de una GAAR

Los elementos esenciales, típicos de una GAAR son: (a) un esquema de planeación, transacción o conjunto de ellos; (b) un beneficio fiscal; (c) el propósito perseguido por el contribuyente; y (d) consecuencias de la aplicación de la GAAR.

4.1.2.2.1. Esquema, transacción o conjunto de ellos

El reto principal cuando se redacta una GAAR, por lo que toca al esquema o transacción (o conjunto de ellos) a los que está dirigido, es que su definición sea suficientemente amplia para incluir cualquier operación que resulte en un abuso de las disposiciones fiscales. En el caso de los conjuntos o series de transacciones u operaciones, en principio deberían estar contempladas aquellas transacciones que están interconectadas, de manera explícita (cuando una tiene que realizarse obligatoriamente una vez que otra se ha llevada a cabo) o simplemente como partes

complementarias de un esquema más amplio. En el caso de un conjunto de transacciones, pudiera darse el caso que solo algunos componentes de él fueran identificados por la autoridad fiscal como susceptibles de ser objeto de la GAAR. Es recomendable, también, que la GAAR pueda alcanzar transacciones presentes, pasadas y futuras, buscando así dar coherencia y solidez a la fundamentación y motivación de la autoridad para aplicarla.

4.1.2.2.2. Beneficio fiscal

El alcance de este concepto debería incluir, entre otros, el de reducción, elusión/evasión o diferimiento de un impuesto. Un aspecto importante que debe definirse cuando se diseña una GAAR, es si este beneficio debe limitarse a una contribución o si también debiera entenderse como beneficio cualquier reducción, elusión/evasión o diferimiento de multas, recargos, intereses y otros conceptos accesorios al impuesto. Es recomendable que la definición de este concepto también pueda abarcar la generación de un ingreso libre de gravamen, pero que en otras circunstancias lo estaría.

En principio, aquellos beneficios fiscales que la legislación nacional prevea (ej. deducciones por gastos en investigación y desarrollo, tasas de depreciación acelerada, deducciones personales para personas físicas, adquisición de activos de tecnología “limpia”, etc.) no tendrían que ser objeto de una GAAR, pues es evidente que resultan de la voluntad del legislador para otorgarlos. Sin embargo, en los casos en los que su obtención se logre a partir de algún elemento artificioso, no se descarta que la GAAR pueda aplicarse.

La identificación y posterior cuantificación de un beneficio fiscal pueden resultar altamente controversiales, por lo que es deseable que la legislación contemple normas de apoyo para llevarlas a cabo.

4.1.2.2.3. Propósito o intención del esquema

Las GAARs tienen como objetivo aquellos esquemas o transacciones cuyo objetivo principal es la obtención indebida de un beneficio fiscal. En su manufactura, las distintas GAARs pueden referirse a este beneficio fiscal como “principal”, “primario”, “más relevante”, “primordial”, etc.

Si bien este elemento puede en principio implicar un alto contenido de subjetividad; es deseable que la aplicación de la GAAR se base en los criterios más objetivos, claros y transparentes posibles. En términos generales, la GAAR debe revisar el propósito de la transacción o esquema, más que del contribuyente, pues esto último puede ser altamente subjetivo y de difícil prueba.

4.1.2.2.4. Consecuencias fiscales de la aplicación de la GAAR

Un último elemento que podría incluir una GAAR es el lineamiento respecto a las consecuencias de su aplicación. Como se decía antes, dependiendo del diseño específico de la GAAR, esta podría habilitar a la autoridad tributaria a revertir los efectos del esquema objeto de la norma, suplantarlos por otros acorde a la realidad económica de la operación, negar el beneficio fiscal, desconocer el esquema, incrementar ingresos, rechazar deducciones, etc.

En este punto, las jurisdicciones deben también plantearse si su aplicación deberá automáticamente implicar que otros actores que hayan participado en el esquema o transacción re-determinen su situación fiscal en función de lo que resulte al aplicar la GAAR, o no. Hacer que otros participantes determinen su situación fiscal de manera consistente con la aplicación de la GAAR tiene como ventaja generar equidad y congruencia en el sistema tributario. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que legislar en este sentido implicaría un gran reto para la jurisdicción que busque este efecto, pues típicamente la aplicación de una regla (en este caso la GAAR) como resultado de la intervención de la autoridad recae solo en un individuo o entidad, y no en el conjunto de los participantes del esquema analizado, quienes podrían argumentar falta de derecho de audiencia procesal para justificar sus acciones y el tratamiento fiscal que decidieron darles.

Otro aspecto a considerar en el diseño de esta parte de una GAAR es si un esquema al que se le aplique (ya de manera incontrovertible y definitiva), debería ser objeto de una penalización superior a las penas convencionales fiscales, dado que se está probablemente frente a una de las más graves contravenciones de las disposiciones fiscales.

4.1.2.3. ¿Son efectivas las GAARs domésticas?

Cowx y Kerr (2020)² encontraron evidencia de que una GAAR se asocia con el aumento de la recaudación y con una reducción en la elusión/evasión tributaria; además de que su instrumentación parece tener más efecto en la parte más agresiva del espectro de elusión/evasión fiscal, es decir, con los contribuyentes más agresivos, además de disminuir la volatilidad tributaria. Otro hallazgo de estos investigadores es que las GAARs son más efectivas en las jurisdicciones en las que el cumplimiento tributario es débil, lo que sugiere que tienen un efecto suplementario (más que complementario) al cumplimiento tributario. Finalmente, también concluyen que las GAARs son más efectivas cuando la carga de la prueba recae en el contribuyente y no en la autoridad tributaria.

4.1.2.4. Un ejemplo de GAAR y su aplicación a un caso real

4.1.2.4.1. La GAAR del Reino Unido

La GAAR del Reino Unido, aplicable a partir de 2013, tiene varios elementos de interés: utiliza un consejo consultor para revisar los esquemas a los que se les pretende aplicar; la autoridad tributaria publica las conclusiones del consejo consultor con el fin de que otros contribuyentes que hayan adoptado esquemas similares a los revisados puedan incorporar esta información en su toma de decisiones; contempla la aplicación de penas particulares para contribuyentes evasores seriales, así como la posibilidad de publicar sus nombres y negarles el acceso a ciertas exenciones o tratamientos preferenciales.

Quizá el aspecto más destacable de esta norma es que, junto con la legislación, la autoridad tributaria publicó una normatividad secundaria en la cual advertía que la intención de la GAAR era alejar la realidad tributaria de decisiones judiciales que apuntaban favorablemente en el sentido de que “cada hombre tiene el derecho, si puede, de organizar sus negocios de modo tal que el impuesto generado por sus actos es menor del que podría resultar de otra manera”. Este punto es de gran interés, pues pareciera que si bien previo a su publicación, resultaba legítimo que los individuos buscaran minimizar a toda costa su carga tributaria, siempre y cuando sus operaciones estuvieran cubiertas por el velo de la legalidad, la introducción de la GAAR parece modificar sustantivamente este contexto, de modo que esta búsqueda de la minimización de la carga tributaria deja de justificarse cuando las operaciones van más allá de aquello que razonablemente podría ser visto como un curso de acción razonable (doble *test* de razonabilidad). Es decir, cuando el intento de minimización tributaria carece de razonabilidad, estamos frente a esquemas u operaciones que podrían ser objeto de la GAAR³.

Como se dijo antes, la autoridad tributaria del Reino Unido publica los resultados de los análisis que realiza el consejo consultor en relación con la aplicación de la GAAR. De 31 esquemas publicados (dejando fuera disputas relacionados con la fecha precisa de la entrada en vigor de la GAAR), hasta agosto de 2020, la balanza se inclina ligeramente hacia la autoridad tributaria, con el 55% de los casos resueltos en el sentido de que la GAAR resulta aplicable al esquema analizado.

4.1.2.4.2. La norma eludida⁴: reglas para tratar acciones como deuda

En 2005 se introdujeron en el Reino Unido ciertas reglas para tratar acciones como deuda dirigidas a empresas que mantenían acciones en otras empresas que tenían características más de deuda que de acciones. La intención de estas normas, como se desprende de su nombre, es dar a este tipo de acciones un tratamiento fiscal más alineado al de las deudas. La legislación aplica cuando se observan algunas condiciones, entre otras, que el valor de las acciones aumente a una tasa equivalente al de la tasa real de interés de inversiones comerciales de efectivo. Cuando las condiciones se cumplen para aplicar la legislación, la base gravable de las acciones se determina con base en el valor de mercado de las acciones al cierre menos ese mismo valor al inicio del periodo por el que se determina su resultado fiscal, más cualquier cantidad pagada en ese periodo al tenedor.

4.1.2.4.3. Esquema

La empresa A adquiere acciones de la empresa B, parte relacionada, creada específicamente para el esquema. Se cumplen los supuestos para que las normas para tratar a acciones como deuda apliquen. Las acciones se adquieren a un precio de mercado de £100 millones. Durante dos meses el valor de las acciones aumenta a una tasa equivalente a la de una tasa de interés comercial. Transcurrido este tiempo, B le hace una distribución de £95 millones a A mediante la emisión de bonos de obligaciones. Esta distribución deprecia el valor de las acciones, haciéndolo

caer a £5 millones. La empresa A hace valer una pérdida en el valor de las acciones por £95 millones, fundamentando lo anterior en las siguientes consideraciones:

- De acuerdo a la legislación inglesa, la base gravable de este tipo de acciones se determina como la diferencia entre su valor de mercado en dos puntos en el tiempo. En el caso: al cierre, £5 millones, menos al principio, £100 millones.
- La distribución en la forma de bonos de obligaciones califica precisamente como una distribución, por lo que A no debe considerarla en la cuantificación de su base gravable.
- Al no considerar la distribución en su base gravable, hay una pérdida en el valor de mercado de las acciones por £95 millones

Quizá la transacción que más llama la atención y que genera mayor controversia dentro de este esquema fue la distribución mediante la emisión de bonos de obligaciones de B a A. Si la distribución hubiera tomado prácticamente cualquier otra figura distinta a los bonos de obligaciones, esta hubiera perdido el carácter de distribución y, por lo tanto, hubiera tenido que tomarse en consideración en la determinación de la base gravable de A, como ingreso acumulable, alineándola así mejor con el resultado financiero del esquema a ese punto en el tiempo.

4.1.2.4.4. Análisis del consejo consultor

El consejo consultor analizó este esquema y determinó que era abusivo, por lo que la autoridad tributaria inglesa podía legítimamente aplicar la GAAR de modo que se desconociera la pérdida de £95 millones determinada por el contribuyente. La decisión está basada en los siguientes argumentos:

- La distribución es anormal tanto en tamaño como en diseño. Por un lado, representa prácticamente el monto total del valor pagado por las acciones en un inicio; por otro, se diseñó precisamente para actualizar una inusual figura que sería considerada como distribución.
- Aparentemente A ha realizado un proceso de ingeniería fiscal con el principal objetivo de generarse un beneficio fiscal, volviendo aplicables ciertas disposiciones anti-elusión (reglas para tratar acciones como deuda) que nunca fueron diseñadas con ese fin ni lo previeron.
- Las reglas para tratar acciones como deuda claramente tienen una deficiencia; pues, si bien quitaron el carácter de distribuciones a otros mecanismos legales que hubieran generado el mismo efecto, no lo hizo para los bonos de obligaciones.

En su publicación del caso y determinación del consejo asesor, la autoridad tributaria inglesa informó que nunca había avalado esquemas similares.

4.1.2.5. Un ejemplo hipotético de un esquema al que se le podría aplicar una GAAR

4.1.2.5.1. Modelo de negocios

Una empresa del giro de almacenes y tiendas de autoservicio, multinacional, ha realizado negocios en la jurisdicción A por varias décadas, mediante una subsidiaria, Co1, que realiza transacciones de venta de productos alimenticios. Para realizar su operación, a lo largo de los años en que ha estado operando en A, Co1 ha adquirido diversos activos fijos.

4.1.2.5.2. Esquema: arrendamiento financiero de activos de operación

Hacia el final de un ejercicio fiscal que anticipa un sustantivo resultado fiscal positivo en A, el grupo multinacional constituye en esa jurisdicción una segunda subsidiaria, Co2. Inmediatamente después, Co1 otorga sus activos fijos en arrendamiento financiero a Co2, mediante un contrato cuya duración es de 20 años. La legislación de A permite que cuando los activos se otorgan en arrendamiento financiero, se tome en automático la depreciación pendiente de deducir. Al mismo tiempo, obliga a acumular los ingresos por arrendamiento financiero, que se obtienen en el transcurso de los años que dura el contrato; en este caso, 20 años. Lo anterior ocasiona que se genere una deducción proporcionalmente mayor a los ingresos.

En un segundo paso, Co2 le renta a Co1 esos mismos activos fijos, para que Co1 pueda seguir realizando sus operaciones sin ninguna alteración. Así, Co2 acumula como ingreso la renta y deduce los pagos por arrendamiento financiero de los mismos activos fijos, quedando con una situación fiscal casi nula. Co1, por su parte, registra fuertes deducciones por dos conceptos: la depreciación de los activos objeto del arrendamiento financiero y la renta subsecuente que paga a Co2 por utilizar esos mismos activos. También genera un ingreso relativamente pequeño y distribuido en el tiempo (20 años) por arrendamiento financiero.

En suma, el esquema descrito permite a Co1 amortiguar una buena parte del resultado fiscal positivo que anticipaba hacia el cierre del ejercicio fiscal en que se instrumentó.

Si volvemos a los esquemas presentados en la sección 4.1.2., pareciera que este se ajusta a:



En esencia, la operación de Co1 no se modificó, pues sigue utilizando los mismos activos que había adquirido y utilizado en los últimos años. Sin embargo, a través de este esquema, se genera una importante deducción.

Si la jurisdicción A no tuviera dentro de sus disposiciones legales una GAAR, probablemente tendría que avalar este esquema, pues su legislación establece claramente las condiciones fiscales que resultan de contratos de arrendamiento financiero y de arrendamiento simple. Co1 aplicó y acató impecablemente la legislación correspondiente. Sin embargo, si A cuenta con una GAAR, la autoridad fiscal muy probablemente buscaría su aplicación en este caso.

4.1.2.6. ¿Son populares las GAARs domésticas?

De acuerdo a las bases de datos de información del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en 2019, de una muestra de 13 países de la región, 10 contaban con una GAAR en su legislación interna (Anexo 1). La OCDE (2016), por su parte, reporta que, en 2005, 28 de 46 países tenían una GAAR; para 2014 ese número había subido a 35⁵ (Anexo 2). En años posteriores a 2014, otros países que en el reporte aparecen como jurisdicciones sin GAAR, han adoptado una medida de esta naturaleza, como el Reino Unido, Polonia, India y México. Así, en estas dos muestras los países que tienen una GAAR a su disposición son una franca mayoría.

4.1.3. Las GAARs internacionales

4.1.3.1. Las GAARs en los Convenios de Doble Imposición (CDTs)

Los CDTs son herramientas que permiten prevenir la doble tributación e incentivar los flujos internacionales de inversión, comercio, personas y tecnología. Por lo general, los CDTs son aplicables exclusivamente a los residentes fiscales de las jurisdicciones firmantes, de modo que una primera manera de abusar de estas herramientas es intentando acceder indebidamente a sus beneficios, a pesar de no cumplir con esta condición básica y mínima. Esta práctica se conoce como “*treaty shopping*” (captación de convenios) y resulta indeseable por al menos las siguientes razones⁶:

- Al aplicar los beneficios de los CDTs a residentes de terceros países, lo cual no fue buscado por las jurisdicciones signantes, se rompe el principio de reciprocidad que subyace en ellos.
- Podría generarse un ingreso sin gravamen o con gravamen reducido no previsto ni buscado por los signantes.
- Disminuyen los incentivos de los países de residencia de las personas/entidades que se benefician indebidamente de los CDTs para intentar negociar este tipo de instrumentos.

Los primeros intentos para contrarrestar esta práctica indeseable se remontan a finales de los años 70, en que se introdujo el concepto de beneficiario efectivo en los artículos relativos a dividendos, intereses y regalías del Modelo Convenio de la OCDE (MCOCDE) con el objetivo de combatir situaciones de *treaty-shopping* en las que se pretendía obtener los beneficios de un CDT mediante la simple interposición entre el agente pagador (residente de uno de los países signantes) y el agente receptor (no residente en ninguno de los países signantes), de un intermediario (residente en un país de los signantes), que reclamaba el beneficio del CDT.

Ha habido reportes y modificaciones subsecuentes al MCOCDE con la intención de garantizar que los beneficios de los CDTs apliquen sólo cuando resulte legítimo.

Más allá de intentar acceder indebidamente a los beneficios de un CDT sin ser residente fiscal en alguno de los países signantes, los CDTs también pueden ser objeto de abuso de maneras más complejas, por lo que, en su negociación, algunos países han optado por incluir el equivalente a una GAAR doméstica como parte de su articulado.

El Modelo Convenio de la OCDE (2017) contiene, en el párrafo 9 del artículo 29, el siguiente patrón disponible para este tipo de cláusulas: el “Test de propósito principal” (PPT, por sus siglas en inglés: *Principal Purpose Test*):

“No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes en este Convenio.”⁷

Muchos CDTs incluyen un artículo de esta naturaleza, el cual en ocasiones ha sido adaptado para capturar mejor las necesidades de los países signantes.

4.1.3.2. El MLI y su GAAR

El proyecto de la OCDE “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios” (BEPS por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting), cuyo primer paquete de entregables se publicó en octubre de 2015, dedica una de sus quince acciones justamente al tema de abuso de CDTs: Acción 6 “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”. Esto permite concluir que el tema de abuso de los CDTs claramente se había popularizado, por lo que se apetecía necesario proponer herramientas estándar para evitarlo. Una de estas herramientas es una cláusula anti-abuso general en los CDTs.

De acuerdo a las recomendaciones del plan BEPS, los signantes de la MLI se comprometen a instrumentar un estándar mínimo relativo al abuso de los CDTs a partir de dos pilares. Por un lado, de acuerdo al Artículo 6 del MLI, se incluirá el siguiente preámbulo en los CDTs comprendidos:

“Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones),”.

Este primer elemento para combatir el abuso de los CDTs parece redundante y obvio. Sin embargo, sorprendería la frecuencia con la que se demuestra imprescindible. Una lectura estricta y letrista de la intención fundamental de los CDTs, a saber, evitar la doble tributación, ha llevado a algunos contribuyentes a buscar la aplicación de algún CDT de modo que se generen ingresos no gravados, para luego, ante los cuestionamientos de la autoridad tributaria, argumentar que pueden aplicar el CDT legítimamente pues el resultado de hacerlo es precisamente no tributar doblemente, ignorando o dejando de lado que ese resultado sea al mismo tiempo no tributar de ninguna manera.

El segundo elemento consiste en la inclusión, como mínimo, de: (a) Una cláusula PPT prácticamente idéntica a la que contempla el párrafo 9 del artículo 29 del Modelo Convenio de la OCDE; (b) una cláusula PPT y una cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés: *Limitation of Benefits*), amplia o simplificada; o (c) una cláusula LOB amplia en combinación con una norma dirigida a combatir “conduit arrangements” no cubiertos en otras partes del CDT comprendido.

El MLI contempla un mecanismo bilateral de consulta entre las autoridades fiscales del Convenio comprendido para, en atención a un análisis detallado de las circunstancias específicas de cada caso; y a solicitud del contribuyente a quien se le hubiera aplicado una PPT, otorgar a ese contribuyente el beneficio del Convenio invocado.

El propio MLI incluye el texto de la cláusula LOB simplificada, aunque no hace una propuesta para una cláusula LOB amplia; ya que esta deberá manufacturarse a partir de las necesidades específicas de las jurisdicciones signantes de los Convenios comprendidos, si así lo desean.

La inclusión en los CDTs de una cláusula PPT es una herramienta de gran utilidad para las autoridades tributarias, pues de esa manera se debilita el posible argumento en el sentido de que, aunque exista una GAAR doméstica, si se realiza una operación al amparo de un convenio que no contiene una regla similar, la autoridad tributaria no puede aplicar la GAAR doméstica, pues de hacerlo estaría anulando el CDT. Si bien este argumento carece de fundamentos técnicos, pues el propio MCOEDE especifica en su artículo 1, párrafo 3, que salvo en casos específicos, el CDT no restringe la potestad tributaria de los Estados Contratantes, podría darse el caso en que se intentara oponer este argumento a la aplicación de una GAAR doméstica en una operación cubierta por un CDT sin cláusula PPT. Es decir, es altamente deseable que, si en una jurisdicción existe una GAAR doméstica, la batería de CDTs de esa jurisdicción contenga también una regla equivalente y armónica con la norma doméstica.

4.1.4. Ventajas y desventajas de las GAARs

Como todo instrumento o herramienta fiscal, las GAARs tiene ventajas y desventajas que deben ponderarse en cada jurisdicción en la que se pretenden aplicar, con el fin de obtener el resultado deseado: la correcta aplicación de las normas fiscales, en apego a su espíritu y naturaleza.

Entre las ventajas más notables de estos instrumentos legales están: flexibilidad, oportunidad/rapidez (no se requiere que la autoridad tributaria espere hasta que sea factible que se reforme la ley para combatir un esquema de planeación abusiva), su generalidad y su apego al espíritu del legislador cuando son aplicadas correctamente.

Por otro lado, algunas de sus desventajas son: complejidad, subjetividad, susceptibles de ser abusadas por la autoridad al aplicarlas, generan incertidumbre para los contribuyentes, quienes mayoritariamente prefieren reglas específicas; pueden inhibir la actividad comercial ordinaria y desnivelar el nivel de competencia entre los jugadores económicos si se aplican de manera selectiva o atendiendo a criterios distintos a la protección del espíritu de la legislación fiscal, etc.

Pareciera que un avanzado grado de madurez de la administración tributaria que aplica una GAAR podría ser un antídoto a prácticamente todas las desventajas mencionadas anteriormente. Sin duda, la profesionalización, capacitación y experiencia de las autoridades tributarias son siempre bienvenidas e indudablemente contribuirán a un ambiente tributario más justo y previsible. Sin embargo, no debe perderse de vista el hallazgo de Cox y Warren (2020) en el sentido de que las GAARs parecen más efectivas en aquellas jurisdicciones en las que, previo a su introducción, el cumplimiento tributario acusaba debilidades importantes. Parece que existe una paradoja que resolver: quienes mejor aplican las GAARs (autoridades tributarias maduras y con experiencia) son quizá quienes menos las necesitan, pues no existe un efecto complementario entre un alto cumplimiento tributario previo a la introducción de la GAAR y los beneficios de adoptarla. Por otro lado, las administraciones tributarias menos robustas; es decir las que no generan un alto nivel de cumplimiento tributario, parecen beneficiarse altamente con la introducción de una GAAR, complementando así sus herramientas disponibles.

4.1.5. ¿Cómo mejorar la aplicación de una GAAR?

Algunas medidas que se pueden tomar para mejorar la aplicación de una GAAR son:

- Emitir normatividad secundaria de apoyo a la GAAR, con el fin de aclarar aspectos de detalle que no pueden incluirse en el texto de ley.
- Ponderar el uso de un panel dictaminador (como el que se utiliza en el Reino Unido). La composición del panel será fundamental para que contribuya al éxito de la herramienta. Es frecuente que los paneles los formen autoridades tributarias y expertos fiscales, con las evidentes razones para cuestionar su imparcialidad; por un lado, es un gran reto para cualquier autoridad tributaria ser juez y parte de un procedimiento; por otro, los expertos fiscales suelen ser precisamente quienes idean los esquemas susceptibles de ser objeto de una GAAR. Quizá valdría la pena ponderar que al menos uno de los integrantes del panel fuera un juez o un ciudadano sin mayor experiencia en temas tributarios. Después de todo, la noción de reconocer un “abuso” le es familiar a la especie humana en general, sin que

resulten imprescindibles para ese reconocimiento el tener conocimientos o experiencias previas en materia tributaria.

- Que la posibilidad de apelar su aplicación sea real y conduzca a un proceso justo y equilibrado donde se pueda valorar el esquema analizado con profesionalismo e imparcialidad.
- Que los contribuyentes tengan a su alcance mecanismos de acercamiento con la autoridad tributaria para revelar y discutir a profundidad los esquemas que desean poner en práctica, incluso de manera anónima; así como otras herramientas legales que les den certeza sobre estos esquemas, como Acuerdos de Precios Anticipados, respuestas a consultas en materia de Precios de Transferencia y autorizaciones.
- Utilizándola, para generar así experiencia e información que enriquezcan y profesionalicen el entorno tributario.

Notas al final

- 1 Ver: <https://www.tuc.org.uk/sites/default/files/GAAR.pdf>
- 2 Cowx, Mary and Kerr, Jon N., The General Anti-Avoidance Rule (September 11, 2020). Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3485084> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3485084>
- 3 Ver: <https://www.rossmartin.co.uk/penalties-a-compliance/compliance/1259-general-anti-abuse-rule-gaar-at-a-glance>
- 4 Ver: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/605502/gaar-part-d-2017.pdf
- 5 Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification. Economics Departments Working Papers No. 1356. Åsa Johansson, Øystein Bieltvedt Skeie and Stéphane Sorbe; 19-Dec-2016. OECD.
- 6 Ver: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>
- 7 Ver: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es

Referencias Bibliográficas

- ATO (s.f.). *A Strong Domestic Tax Regime*. <https://www.ato.gov.au/general/tax-and-corporate-australia/a-strong-domestic-tax-regime/>
- Cooper, G. (2001). *International Experience with General Anti-Avoidance Rules*. <https://core.ac.uk/reader/147631770>
- Cowx, M. y Kerr, J. (2020). *The General Anti-Avoidance Rule*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3485084
- Charkha, R. (2018). *General Anti-Avoidance Rules*. <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/07/Taxand-Asia-Senior-School-2018-DTA-Session-6-GAAR.pdf>
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Tesis doctoral. https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1
- EY (s.f.). *GAAR rising*. <https://www.sataguide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/GAAR-rising-Mapping-tax-enforcement's-evolution-February-2013.pdf>
- GTA Professional Accounting (2018). *Tax avoidance & tax planning—General Anti-Avoidance Rule*. <https://www.gtaaccounting.ca/tax-avoidance-tax-planning-general-anti-avoidance-rule/>
- Her Majesty Revenue and Customs (2020). *General anti-abuse rule (GAAR) Guidance*. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/916666/gaar-part-d-2020.pdf
- Higuera Ornelas, J. (2019). *Aclaraciones, regla general antielusión de facto*.
- IDC. (2020). *Doble cláusula anti-abuso para el ISR*. <https://idconline.mx/fiscal-contable/2020/04/23/doble-clausula-antiabuso-para-el-isr>
- Johansson, Å., Skeie, Ø. y Sorbe, S. (2016). *Anti-Avoidance rules against international tax planning: a classification*. <https://www.oecd.org/economy/public-finance/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>
- Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. y Staringer, C. (2016). *GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS World*. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/16_001_GAARs_-_A_Key_Element_final_web_0.pdf
- Maz, A. *Medidas Fiscales Antiabuso*. <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jornadas-tributarias-2013,O,es,0>,
- OECD (s.f.). *Action 6. Prevention of Tax Treaty Abuse*. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>
- OCDE. (2016). *Convención Multilateral para aplicar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

OECD. (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OCDE. (2017). *Modelo de convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es

Rossmartin (2020). *General Anti-abuse Rule: GAAR at a Glance*. <https://www.rossmartin.co.uk/penalties-a-compliance/compliance/1259-general-anti-abuse-rule-gaar-at-a-glance>

Suter, C. (2017). *The rise of General Anti-Avoidance Rules in Taxation*. <https://www.financierworldwide.com/the-rise-of-general-anti-avoidance-rules-in-taxation#.X4n79C9t81K>

TUC (2013). *The deficiencies in the General Anti-Abuse Rule*. <https://www.tuc.org.uk/sites/default/files/GAAR.pdf>

UN. (2017). *The role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/11/2017TB_08_GAARs_D3_1_Role-of-GAAR.pdf

Waerzeggers, C., Hillier, C. (2016). *Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

Anexos

Anexo 1

Jurisdicciones con GAAR, 2019

Argentina	Sí
Bolivia	Sí
Brasil	Sí
Chile	Sí
Colombia	Sí
Costa Rica	Sí
El Salvador	Sí
Guatemala	No
Honduras	No
México	No
Perú	Sí
República Dominicana	Sí
Uruguay	Sí

Fuente: CIAT.

Anexo 2

Jurisdicciones con GAARs 2005 vs 2014

Argentina	Sí	Sí	Japón	No	No
Australia	Sí	Sí	Corea	Sí	Sí
Austria	Sí	Sí	Latvia	No	No
Bélgica	No	Sí	Luxemburgo	Sí	Sí
Brasil	Sí	Sí	Malasia	Sí	Sí
Canadá	Sí	Sí	México	No	No
Chile	No	No	Países Bajos	Sí	Sí
China	No	Sí	Nueva Zelanda	Sí	Sí
Colombia	No	No	Noruega	Sí	No
República Checa	Sí	Sí	Polonia	No	No
Dinamarca	No	No	Portugal	No	Sí
Estonia	Sí	Sí	Rusia	No	No
Finlandia	Sí	Sí	Arabia Saudita	Sí	Sí
Francia	Sí	Sí	Singapur	Sí	No
Alemania	No	Sí	República Eslovaca	Sí	No
Grecia	No	Sí	Eslovenia	Sí	Sí
Hungría	Sí	Sí	Sudáfrica	No	Sí
Islandia	Sí	Sí	España	Sí	Sí
India	No	No	Suecia	Sí	No
Indonesia	No	No	Suiza	Sí	Sí
Irlanda	Sí	Sí	Turquía	Sí	No
Israel	Sí	Sí	Reino Unido	No	No
Italia	Sí	Sí	Estados Unidos	No	Sí

Fuente: Johansson, A. et al. (2016).

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, Alcance y Objetivos

2. La Planeación Tributaria Internacional

3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros asuntos administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

