

LA INFLUENCIA DEL TERCER SECTOR EN LA CONFORMACIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Karina Barandiarán Espejo

*Máster en Derecho Financiero y Tributario por la
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Title

The influence of the third sector in shaping international taxation

Resumen

¿Cómo influye el trabajo que desempeñan las organizaciones del tercer sector en la elaboración de los estándares de fiscalidad internacional?, ¿las alianzas estratégicas con organizaciones no gubernamentales pueden beneficiar al sector empresarial? En este estudio se revisa su trabajo reciente, sus principales líneas de acción y sus propuestas en el marco internacional (Unión Europea y Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), analizando en particular los comentarios enviados en respuesta a la consulta pública de la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país.

Palabras clave

Alianza estratégica. Acción 13. BEPS. Informes país por país. Fiscalidad internacional. Tercer sector. ONG. OCDE.

Abstract

How does the work carried out by third sector organizations influence the development of international tax standards? Can strategic alliances with non-governmental organizations benefit the business sector? This study reviews their recent work, their main lines of action and their proposals in the international framework (European Union and Organization for Economic Cooperation and Development), analyzing in particular the comments sent in response to the OECD public consultation on Action 13 of the BEPS plan: Country-by-country reports.

Karina Barandiarán Espejo

Keywords

Strategic alliance. Action 13. BEPS. Country-by-country reports.
International tax. Third sector. NGO. OECD.

*Fecha de recepción: 1-03-2021 / Fecha de aceptación: 11-03-2021/ Fecha de
revisión: 15-03-2021*

Cómo referenciar: Barandiarán Espejo, K. (2021). La influencia del tercer sector en la conformación de la fiscalidad internacional. *Revista Técnica Tributaria* (132), 91-130.

SUMARIO

1. Introducción
2. Marco teórico
 - 2.1. Tercer sector
 - 2.2. El soft law en la fiscalidad internacional
 - 2.3. Gobernanza fiscal global
 - 2.4. Responsabilidad social empresarial y justicia fiscal
3. Antecedentes y estado actual del desempeño del tercer sector en la Fiscalidad Internacional
 - 3.1. Antecedentes
 - 3.2. Desempeño de las ONG en la Unión Europea
 - 3.3. Desempeño de las ONG en la OCDE
 - 3.4. Posiciones e influencia en el plan BEPS
 - 3.5. Posiciones e influencia respecto a los Informes país por país
4. Documentos enviados a la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes País por País (Acción 13 de BEPS)
 - 4.1. Sector público – estatal
 - 4.2. Sector privado – empresarial
 - 4.3. Tercer sector – ONG
5. A manera de conclusión: Balance de las ventajas y desventajas del desempeño de las ONG en asuntos de fiscalidad internacional.
6. Bibliografía

1. Introducción

Los nuevos problemas a los que se enfrenta la fiscalidad internacional han traído consigo el surgimiento de distintos actores llamados a participar en los debates, estudios e investigaciones de casos. Esto ha suscitado que sea cada vez mayor la preocupación por conocer quiénes son esos actores y cómo intervienen en la elaboración de estándares, directrices o cualquier otro instrumento de gestión de las prácticas tributarias internacionales. Tradicionalmente, este escenario estuvo reservado para tecnócratas y funcionarios de organismos internacionales de alto grado de especialización, capaces de concentrar en instrumentos normativos tanto de *hard law* como de *soft law*, la respuesta a los asuntos tributarios que la interrelación entre contribuyentes y Estados generaba. Sin embargo, el cambio de paradigmas internacionales a lo largo de la historia, el dinamismo y el mundo globalizado han condicionado la empresa reguladora y normativa. Hoy en día no podríamos adjudicar la elaboración de instrumentos jurídicos de fiscalidad internacional a los mismos actores de hace unas décadas.

Encontramos dos puntos de referencia: la crisis financiera de 2007-2009, que generó inquietud en el sector empresarial, estatal y académico; y la publicación de los «escándalos» fiscales de *LuxLeaks*, en 2014, o los *PanamaPappers*, en 2016; que logró también despertar el interés público en demanda de una mayor transparencia y justicia fiscal. A partir de este segundo punto de inflexión se inició el entusiasta trabajo de un sector que antes había sido minimizado y desatendido en temas de fiscalidad internacional. El llamado tercer sector empezó no sólo a presionar y exigir mayor transparencia en temas fiscales, sino que también formuló propuestas cada vez más técnicas y especializadas.

El interés por abordar este tema surge cuando observamos que las organizaciones del tercer sector tienen un problema: su desempeño en los debates a nivel de OCDE, G-20 o UE son poco explorados, salvo investigaciones muy puntuales como la puesta de manifiesto de casos de evasión, elusión y fraude fiscal en distintos paraísos fiscales. Por ello decidimos investigar sobre este tema. Conocer el desempeño de estas organizaciones no solo permite identificar cómo participan en los debates y cómo contribuyen en ellos; también nos muestra cuáles son los intereses que defienden, cómo se contraponen con los de otros sectores, pero, sobre todo, cómo se complementan con los objetivos que persiguen tanto el Estado como la empresa, al punto de reconocer posibles líneas de acción conjuntas y alianzas estratégicas que hagan posible alcanzarlos.

De hecho, es relevante para cualquier otro sector –estatal, empresarial o académico– conocer cómo participan las organizaciones del tercer sector especializadas en temas fiscales, en el ciclo de elaboración de normas fiscales internacionales y cómo se desarrollan los debates en donde se forjan. Ese es el objetivo principal de esta investigación, en la que analizaremos su desempeño actual y el incremento de su influencia en las negociaciones internacionales, situándonos básicamente en organismos como la Unión Europea, pero sobre todo la OCDE, puesto que los estándares internacionales a nivel fiscal son en su mayoría elaborados en el seno de esta institución.

Nuestro marco teórico, primera parte del estudio, nos acercará a una definición del tercer sector y cuáles son las organizaciones que lo conforman; a los principales instrumentos de *soft law* en la fiscalidad internacional y quiénes intervienen en su elaboración; por qué hoy en día se reproducen estrategias en nombre de las prácticas de buena gobernanza fiscal global; qué entendemos por responsabilidad social empresarial y justicia fiscal. Esto nos proporcionarán el bagaje necesario para comprender las narrativas y discursos de las organizaciones del tercer sector y sobre qué basan su actuación. En una segunda parte, presentamos los principales antecedentes, los que han marcado hito en cuanto a la participación de las organizaciones no gubernamentales en la fiscalidad internacional, entendiendo así cómo y por qué surge su interés por estos temas –a priori técnicos–. Tras conocer el camino transitado hasta la actualidad, enlazaremos sus principales líneas de acción frente a situaciones problemáticas de la fiscalidad internacional, abordaremos su participación y negociaciones en debates y foros a nivel de la Unión Europea y la OCDE, específicamente en el plan BEPS. La tercera parte del estudio se centra en la contribución de las organizaciones del tercer sector en la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes país por país (Acción 13 del plan BEPS), comparando sus posiciones con las de los otros sectores intervinientes, como el sector estatal y empresarial. Por último, presentamos las conclusiones alcanzadas luego de una necesaria reflexión.

2. Marco teórico

Es necesario conocer qué es el tercer sector, cómo se construye el *soft law* en la fiscalidad internacional, por qué se habla de gobernanza fiscal global, cuáles son las posiciones más utilizadas para referirse a la justicia fiscal, y qué entendemos por responsabilidad social empresarial. Todo ello, haciendo hincapié en las contribuciones y la participación de las ONG –como parte del tercer sector– en los debates y construcción de estándares internacionales en materia fiscal.

2.1. Tercer sector

Se atribuye a la sociedad europea ser el lugar donde siempre existió el tercer sector, aunque asumiendo una variedad de denominaciones. Durante mucho tiempo se le trató como parte del movimiento cooperativista o mutualista. Según Sarah S. Stroup, fue en la década de 1990 cuando los académicos de la primera ola demostraron que las ONG influían tanto en la política estatal como en la práctica social (Stroup, 2019, pág. 40).

El programa de Cooperación para el Desarrollo Local de la Economía y el Empleo (Programa LEED, por sus siglas en inglés) de la OCDE llegó a incluir en su análisis al sector sin fines de lucro, cuando en septiembre de 2000 se realizó

la conferencia internacional «El papel del sector sin fines de lucro en el desarrollo local: nuevas tendencias» en el FMI, Washington DC. Sin duda, esto trajo consigo nuevas perspectivas sobre el papel y la contribución de este sector a las comunidades internacional y nacional (OCDE, 2004, págs. 3-4).

La situación de bonanza económica vivida hasta 2008 y la importancia dada al Estado del Bienestar provocaron un crecimiento acelerado del tercer sector durante los años previos a la crisis económica, sumado a que se produjeron cambios en el marco regulatorio que dinamizaron la participación del sector privado en la financiación del tercer sector, permitiendo a las empresas deducciones de porcentajes considerables de las donaciones hechas a entidades sin ánimo de lucro e incentivando, por tanto, las aportaciones del sector privado al este sector (OCDE, 2004, pág. 8 y 206).

Si bien antes contaban con un papel residual, es innegable que presenciamos en la actualidad una proliferación de estas asociaciones, impulsada sobre todo por la visión que este sector tiene sobre la sociedad y la economía, que le conceden legitimidad y funciones propias. Para la OCDE, la misión general de todas las organizaciones de este sector es la de contribuir al crecimiento sostenible, la prosperidad compartida y la justicia económica y social, situando los valores humanos como punto medular.

En un trabajo publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, bajo el título: «El sector sin fines de lucro en una economía cambiante»; se reúne bajo el término sector sin fines de lucro los conceptos de: economía social, tercer sector y tercer sistema; para representar:

«la creciente fuerza económica y social en todo el mundo (...) que se refieren en esencia a la misma idea: un sector entre el Estado y el mercado, que cumple misiones económicas y sociales, que busca la satisfacción del interés general y cuyo objetivo final no consiste en la redistribución de utilidades» (OCDE, 2004, pág. 11).

En esta investigación haremos uso del término tercer sector, subrayando –como la misma OCDE– su ubicación entre el Estado y el mercado. Específicamente, nuestras fuentes de referencia serán las ONG internacionales cuyo enfoque de acción está dirigido a los temas de fiscalidad internacional, que se preocupan por las organizaciones intergubernamentales y las corporaciones transnacionales. Nos referiremos a ellas indistintamente con los términos ONG o entidades del tercer sector.

Estas ONG internacionales actúan como empresarios cívicos, emprendedores normativos que hacen uso de enfoques innovadores para ofrecer soluciones a los problemas. Según la OCDE, un empresario cívico pasa por tres etapas: (1) Inicia cambiando la manera en que los miembros de una comunidad se perciben, los hace aceptar nuevos retos, los alienta a favor del cambio; (2) luego pone en marcha la decisión para enfrentar un reto que se ha vuelto evidente, con la intención de que el desafío se transforme en una estrategia coherente y; (3) finalmente, recurre a la adaptación y renovación, vigilando y actuando como agente de la renovación (OCDE, 2004, pág. 220). En suma, las redes de ONG internacionales identifican qué problemas surgen, los enmarcan, diseñan polí-

ticas y las llevan a las agendas de los Estados, impulsando a los guardianes de la política a adoptar cambios cuando los problemas se alinean con los valores existentes (Stroup, 2019, pág. 40).

Ahora bien, para que una organización del tercer sector sea eficiente y liberada de perjuicios (como su identificación con intereses populistas), necesita no solo tener influencia y capacidad de negociación política, sino también un mayor impacto en resultados; necesita una imagen de entidad eficiente. Un determinante clave de las estrategias de las ONG hacia las instituciones multilaterales en particular, es su nivel de formalización. Las decisiones sobre la estructura organizativa y la estrategia hacia las instituciones multilaterales reflejan su nivel de compromiso de ser una organización de movimiento social. Edward Forgarty (2011) demuestra en un estudio que las ONG que adoptan estructuras burocráticas formales tienen más probabilidades de participar en estrategias internas y ser acreditadas en instituciones multilaterales. Estas entidades surgen en su mayoría por el empuje de la ciudadanía o por el interés de empresas en involucrarse con acciones concretas en la mejora de los ámbitos de trabajo en los que están interesados, pero no todas aportan resultados igualmente eficaces. Es el carácter finalista –que implica exigencias de transparencia en su desempeño, eficiencia y resultados medibles– lo que les aporta un perfil más sofisticado que, por lo general, corresponde a las organizaciones cuyo principal sustento se basa en la financiación privada (PwC, 2013, pág. 50).

Si partimos de la premisa de que el objetivo de estas organizaciones es garantizar que determinados grupos sociales gocen de unos niveles suficientes de bienestar (PwC, 2013, pág. 17) y extrapolamos esta función a niveles de gobernanza fiscal global, podemos decir que el Tercer Sector en este ámbito tiene como finalidad contribuir a que las sociedades, a través de la gestión tributaria de los Estados, gocen de niveles suficientes de bienestar gracias a una gestión adecuada de los sistemas y estructuras fiscales.

La utilidad de este sector está justificada por el nivel de producción de valores intangibles, de tal forma que, así como existe –por ejemplo– el indicador del mejoramiento del medio ambiente, existe también un indicador de mejoramiento de los estándares de la fiscalidad. En esta línea, dado que cada vez más se requieren respuestas y soluciones frente a los problemas planteados en la fiscalidad internacional, así como su reglamentación, estas organizaciones tienen la oportunidad de relacionarse con el entorno del sistema fiscal e innovar. Es oportuno recordar que, en 2004, la OCDE calificaba el tema de la fiscalidad como una tendencia «nueva» o «innovadora» para el trabajo de este sector (OCDE, 2004, pág. 16). En la actualidad, ya no podemos decir que su participación en estos debates sea nueva; de hecho, han llegado a situarse a la vanguardia de los proyectos más actuales, como el de fomentar el desarrollo sostenible a través de la elaboración de estrategias fiscales basadas en la responsabilidad social.

La importancia del tercer sector se reconoce en todo el mundo. No solo se basa en puntos de referencia cuantitativos, sino también surge el reconocimiento del valor agregado generado por las organizaciones de este sector –comparado con el de las empresas públicas y privadas– en términos de compromiso, determinación y satisfacción de necesidades, integración social y

desarrollo sostenible. (OCDE, 2004, pág. 205). Sin embargo, es igualmente necesario lograr un mejor entendimiento del sector desde el punto de vista cualitativo, identificar y evaluar el impacto de su producción y utilidad, dado que ello representa su contribución real y cuantificable.

Aun cuando una parte de esta investigación está dedicada a presentar las principales críticas que se han reproducido y se siguen reproduciendo respecto al desempeño de las organizaciones del tercer sector, hemos de adelantar que una de las principales es que muchas de las empresas comerciales, cuando adoptan una actitud socialmente responsable, logran los mismos resultados que persiguen las ONG. No obstante, tal como lo ha señalado la misma OCDE, si el mundo actual es reflejo de la pluridimensionalidad del mercado, nada impide que coexistan diferentes entidades en él; este sector ha crecido en términos de importancia y a menudo tiende a poner énfasis en la búsqueda del cumplimiento de objetivos éticos, que es poco habitual en la rama más tradicional del sector empresarial (OCDE, 2004, págs. 11-16 y 190).

2.2. El soft law en la fiscalidad internacional

En fiscalidad internacional existen espacios que aún no han madurado completamente; en estas zonas es donde el *soft law* resulta conveniente para tratarlos. Hoy en día, las recomendaciones o declaraciones no vinculantes producto de los debates en conferencias y eventos de organismos internacionales pueden ser acogidas para evitar que los avances producidos en ellas se pierdan. Esta práctica, según Tammes, se originó a mediados del siglo XIX para plasmar las recomendaciones que no se recogían en acuerdos vinculantes (Tammes, 1983, pág. 188).

Utilizar instrumentos no vinculantes es muestra de la preeminencia de ciertos asuntos globales y de la cada vez mayor influencia de las organizaciones internacionales, cuyos Estados miembros tienden a mostrarse evasivos a comprometer en parte su soberanía en el caso de asumir instrumentos vinculantes de *hard law*. De ahí que sea visto como una alternativa más conveniente, ya que suele dejar un mayor margen de libertad a los Estados a la hora de aplicar su contenido, pues existen casos en donde el *soft law* puede ser la mejor opción. (Guzman, 2005, pág. 611). Su flexibilidad tiene la ventaja de que a largo plazo permite disponer de una regulación más adecuada a la que existiría si desde El principio se hubiera empleado *hard law* (Guzman & Meyer, 2010, págs. 188-192). Además, la utilidad del *soft law* en general, y específicamente en la fiscalidad internacional, se refleja en que los Estados pueden alcanzar acuerdos con contenidos más relevantes, o como dice Raustalia (2005, pág. 600), en acuerdos que requieren que el comportamiento de los Estados se aleje en mayor medida del que hubieran seguido en su ausencia.

Y es que, como apunta el profesor Serrano Antón, en algunos casos su uso responde a la falta de poder legislativo, como en la OCDE, y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada norma o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico. Es así como el *soft law* termina siendo sobre todo la base inspiradora de la regulación de una deter-

minada materia. Además, en la práctica este sistema impulsado por las organizaciones internacionales implica indirectamente la homogenización internacional de la legislación, y ello supone al mismo tiempo un apoyo a la internacionalización de las actividades económicas. (Serrano Anton, 2015, pág. 91)

En el ámbito de la fiscalidad internacional, es en la OCDE donde el *soft law* tiene su principal y más activa fuente de generación, y lo podemos ver con el incremento y calidad de sus estándares como instrumentos jurídicamente no vinculantes. De hecho, suele considerarse que esta organización internacional actúa esencialmente como un foro de diálogo y que su capacidad de influencia radica más en la calidad de sus argumentos desde un punto de vista técnico que en su capacidad para imponer sanciones o utilizar fondos económicos para promover determinadas políticas (Sands & Klein, 2009, pág. 186).

Las competencias normativas de la OCDE y los diferentes tipos de instrumentos que puede adoptar, están regulados en su Tratado constitutivo y en las Reglas de Procedimiento de la Organización.

El artículo 5 de la Convención dispone:

«Con el fin de alcanzar sus objetivos la Organización puede:

- a) tomar decisiones que, salvo dispuesto de otra forma, serán obligatorias para todos los miembros;*
- b) hacer recomendaciones a los miembros;*
- c) concluir acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales.»*

El citado artículo de la Convención ha sido desarrollado por la Regla 18, relativa a los actos de la organización, en donde se señala:

«a) Las decisiones de la Organización, adoptadas por el Consejo de conformidad con los artículos 5, 6 y 7 del Convenio, podrán ser:

- i) decisiones vinculantes para los Miembros que estos últimos aplicarán después de que hayan cumplido con los requisitos de sus procedimientos constitucionales apropiados; o*
- ii) decisiones por las que se aprueben acuerdos con sus Miembros, no Miembros y organizaciones internacionales; o*
- iii) decisiones sobre asuntos internos relacionados con el trabajo de la Organización, que se conocerán como Resoluciones; o*
- iv) decisiones que prevean comunicaciones a no Miembros o a organizaciones internacionales.*

b) Las recomendaciones de la Organización, formuladas por el Consejo de conformidad con los artículos 5, 6 y 7 de la Convención, serán sometidas a la consideración de los Miembros a fin de que puedan, si lo consideran oportuno, prever su implementación.

c) El texto de una decisión o recomendación en el sentido de los párrafos a) i) y b) anteriores incluirá una referencia al artículo 5 a) o al artículo 5 b) del Convenio, respectivamente.»

Queda claro que sus recomendaciones, dada su particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional, buscan armonizar o aproximar las prácticas, políticas y la normativa de sus Estados miembros (Salzman, 2005, pág. 193). Dada su naturaleza jurídica —éstas no resultan jurídicamente vinculantes en claro contraste con las decisiones—, los Estados no deberán seguirlas en todo caso sino únicamente cuando lo consideren oportuno. Pero esto no quiere decir que la falta de sanción por incumplimiento revele una ausencia de fuerza vinculante, pues la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas (Serrano Anton, 2015, pág. 90).

De otro lado, siendo la OCDE la principal fuente de *soft law* en la fiscalidad internacional, en cuyo proceso de elaboración intervienen tanto los órganos competentes de la organización (el Consejo de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales y el Centro de Política y Administración Tributaria) como otras partes afectadas (el Estado, la sociedad civil, y los intereses del mundo empresarial frecuentemente consultados mediante el BIAC); debemos resaltar que su actividad tiene frecuentemente una vocación global y, si bien normalmente se dirige a los Estados y no a los contribuyentes, en última instancia estos también se ven afectados. De ahí que resulte necesario plantearse en qué medida los Estados no miembros de la OCDE y la sociedad civil en general pueden participar en el proceso de elaboración de instrumentos de *soft law* sobre fiscalidad internacional. En este sentido, sí que es relevante destacar que el carácter democrático y cubierto de legitimidad en la creación de los instrumentos del *soft law* por parte de esta organización internacional, facilita la participación de la sociedad civil a la hora de regular políticas globales (Reinicke & Witte, 2000, págs. 97-98).

Llegado este punto, es importante incidir en el papel que deberían tener otros actores internacionales más allá de los propios Estados en el proceso de creación de nuevas normas internacionales, especialmente las organizaciones no gubernamentales (ONG). Si bien la legitimidad de las organizaciones internacionales se ve incrementada cuando en sus procesos de creación de estándares, directrices o de cualquier otro instrumento de *soft law* interviene la sociedad civil representada por lo general por ONG, el balance de la intervención de este sector pasa —en principio— por la selección de las ONG participantes en función de su capacitación técnica en asuntos fiscales, su integridad y transparencia.

Teniendo en cuenta que las organizaciones no gubernamentales presentan marcadas limitaciones, en general, su participación es vista como un input en la creación de los principios y estándares de la fiscalidad internacional (Charnovitz, 2006, pág. 367) (Delbrück, 2003, pág. 41); y no solamente son importantes desde el punto de vista del input, sino que, como ha dicho Charnovitz, igualmente las ONG pueden contribuir a incrementar la legitimidad del *soft law* desde la perspectiva del output, ya que el empleo de sus conocimientos especializados puede incrementar la calidad de los acuerdos alcanzados. Pero también es cierto, como el mismo autor señala, que en ocasiones la participación de las ONG tiene como resultado la formulación de acuerdos imposibles de

poner en práctica, de ahí que sea tan importante la selección de los organismos con base en criterios de capacidad y conocimiento técnico, entre otros factores.

Finalmente, cabe destacar que el impacto de las ONG en el desarrollo del derecho internacional a través de la creación de instrumentos de *soft law*, como principios y estándares internacionales en materia fiscal, ha sido particularmente relevante. Las ONG no solo influyen en la adopción de nuevos acuerdos, sino que también pueden incrementar su efectividad movilizándolo el interés de la opinión pública y promoviendo medidas a nivel internacional contra Estados infractores. En algunos casos, pueden contribuir incluso al fracaso de nuevas iniciativas, como sucedió en el caso del Acuerdo Multilateral sobre Inversiones promovido por la OCDE durante la década de 1990, cuyas negociaciones se abandonaron a causa de la presión de la sociedad civil. A este caso volveremos más adelante.

2.3. Gobernanza fiscal global

¿Cómo hemos llegado hacia la gobernanza global?, o mejor aún, ¿cómo funciona la gobernanza fiscal global?, ¿qué beneficios trae una buena gestión de ésta, o lo que se ha llamado, una buena gobernanza fiscal global?

En una era de globalización, un creciente número de materias no pueden ya ser adecuadamente gobernadas dentro de un solo Estado. Se cruzan fronteras. Se crean interdependencias internacionales. El profesor Rosembuj argumenta que la gobernanza global tiene como punto de partida un hecho global, transnacional, que no implica solo a los Estados sino a otros actores internacionales, y cuya relevancia trasciende fronteras. Es un escenario global diseñado en torno al *soft law*, un orden plural con integrantes públicos y privados, nacionales e internacionales, gubernamentales y no gubernamentales que disciplinan sus actividades sin perjuicio de asumir los compromisos de sus comportamientos ante los demás, cambiándolos de ser necesario. Contiene instrucciones, criterios, estándares que construyen y guían las conductas sociales de los que la asumen o soportan; no solo Estados, también organizaciones no gubernamentales, empresas transnacionales, grupos científicos, profesionales, expertos, etc. Implica exigencias que trascienden el propio accionar conforme a las reglas, normas, estándares y principios existentes (Rosembuj, 2013, págs. 14 - 46).

Si miramos atrás reconocemos que un importante punto de inflexión en la historia de la gobernanza económica mundial estuvo dado por la crisis financiera de 2007-2009, producto –en gran parte– de un aumento de movilidad del capital y nuevos modelos comerciales que exacerbaban la competencia fiscal, ya que los ingresos se separaron físicamente de las actividades subyacentes que los generaron. Después de aquella crisis financiera, los gobiernos estuvieron dispuestos a actuar de manera colectiva para reprimir el uso de paraísos fiscales y combatir la evasión y elusión fiscal, creando un régimen global. (Christensen & Hearson, 2019, págs. 1068-1088).

En el volumen editado de Peter Dietsch y Thomas Rixen sobre la Gobernanza Fiscal Global (subtitulado «¿Qué tiene de malo y cómo solucionarlo?») (Dietsch

& Rixen, 2016, págs. 1-24), se argumenta que uno de los principales desafíos del siglo XXI tanto a nivel nacional como regional e internacional es la gobernanza de flujos económicos y financieros cada vez más globales, móviles y flexibles. Apunta que hoy en día la gobernanza fiscal ocupa un papel fundamental en las agendas políticas internacionales. Una razón fue la crisis de 2007-2009, cuando muchos Estados vieron cómo aumentaba su deuda pública y, por tanto, no podían permitirse renunciar a los ingresos fiscales perdidos por fenómenos como la evasión y la elusión fiscal. En segundo lugar, la iniciativa de políticas impulsadas por escándalos fiscales ha sensibilizado al público, ganado atención de los medios e impulsado iniciativas a cargo de ONG especialistas en materia fiscal.

Ahora bien, en concreto, la gobernanza fiscal global –inspirada por la gobernanza global– se pone en marcha a través de los estándares jurídicos y principios comunes, ambos instrumentos de *soft law*, cuya principal fuente de elaboración son las organizaciones internacionales (OCDE, G-20, UE). Su razón de ser está plenamente justificada, pues los actores internacionales han llegado al consenso intersubjetivo dominante de no prescindir de impuestos destinados a preservar bienes públicos globales, buscar la disciplina de paraísos fiscales, la eliminación del secreto bancario, la transparencia en el intercambio de información, la regulación del abuso de los mercados, de las empresas transnacionales, del sistema financiero y de las variables de ilicitud económica (Rosembuj, 2013, págs. 15-17). Y no solo se puede justificar su existencia por aquella razón, sino también porque la fiscalidad representa una de las funciones centrales del Estado moderno.

El punto de consenso entre los actores internacionales para abordar temas de fiscalidad internacional a través de la producción de instrumentos de *soft law*, en un marco de gobernanza fiscal global, es un gran paso; pero los debates alrededor de la gobernanza fiscal global requieren de una implementación y gestión que lo haga eficiente y sostenible, por esto se acuña el concepto de buena gobernanza fiscal global, a la que entendemos, tal como apunta Rosembuj (2013, pág. 15), como el conjunto de valores positivos democráticos, participativos, de responsabilidad, que se orienta a la justicia basada en el cumplimiento de la ley tributaria y la contribución al fisco allí donde toque.

Al respecto, resulta bastante ilustrativa la resolución 2010/C 341 E/07 emitida por el Parlamento Europeo, de 10 de febrero de 2010, sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal (2009/2174(INI)) que responde, entre otros asuntos, a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, los paraísos fiscales y la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Entiende la buena gobernanza en el ámbito fiscal como transparencia, intercambio de información entre todos los niveles, cooperación transfronteriza eficaz y competencia fiscal leal. Un elemento clave de la reconstrucción de la economía después del colapso financiero de 2007-2009 (Parlamento Europeo, 2010).

En dicho documento, el Parlamento reconoce expresamente que la inexistencia de una buena gobernanza en asuntos fiscales fomenta el fraude y la evasión fiscales con graves consecuencias para los presupuestos nacionales y para el sistema de recursos propios de la Unión Europea, además de colocar a las

empresas honradas en desventaja competitiva. Pone en evidencia que una gran parte de las empresas multinacionales están estructuradas de manera que puedan sacar provecho de la elusión fiscal en diferentes jurisdicciones en las que operan, y que ese diferente trato fiscal favorece a las grandes empresas por encima de las pequeñas, domésticas o nuevas en fase inicial.

Es oportuno resaltar cómo la Unión Europea trabaja en la conservación y fortalecimiento de su credibilidad y, por ello, se preocupa por que exista coherencia y una auténtica política comunitaria de buena gobernanza fiscal. Esa es una de las razones por las que considera una necesidad tomar medidas contundentes contra los paraísos fiscales en su propio territorio como ejemplo de buena gobernanza; y recuerda que la gobernanza fiscal acabará por atraer inversiones en la medida en que contribuye a la seguridad jurídica, la transparencia y la estabilidad en materia fiscal.

El Parlamento considera que reforzar la buena gobernanza fiscal en la UE facilitaría una base política y moral a partir de la cual se podría pedir una buena gobernanza fiscal a terceros países; y que los esfuerzos combinados del G-20 y las Naciones Unidas, junto con los realizados como parte de iniciativas dirigidas por la OCDE, han producido resultados, pero que siguen siendo insuficientes para afrontar los retos que plantean, por ejemplo, los paraísos fiscales.

En efecto, los intentos actuales para fortalecer la gobernanza fiscal global son insuficientes. Para ello se propone (1) identificar los problemas que crea la globalización en el ámbito de la fiscalidad; (2) desarrollar las bases normativas para una respuesta regulatorias apropiada y; (3) derivar las propuestas para la reforma de instituciones y políticas. Este proceso de generación de instrumentos útiles para la buena gobernanza fiscal global, busca el equilibrio necesario entre la maximización legítima del beneficio de la empresa y su compatibilidad con la transparencia, integridad y responsabilidad social empresarial, considerando que en muchos casos, la habilidad de las empresas multinacionales para hacer un uso extensivo de los paraísos fiscales y centros financieros extraterritoriales como parte de sus estrategias de elusión fiscal choca con el principio de la competencia leal y la responsabilidad empresarial. Esta es la estrategia discursiva que muchas de las organizaciones no gubernamentales defienden en la arena internacional, plasmadas expresamente en documentos dirigidos a la OCDE como respuesta a las consultas públicas de esta organización y a las que nos referiremos en la tercera parte de esta investigación.

2.4. Responsabilidad social empresarial y justicia fiscal

El aumento de la atención pública y las revelaciones sobre las resoluciones fiscales para las multinacionales en los *LuxLeaks* de 2014, ejercieron nuevas presiones sobre las empresas para que éstas se involucren de manera más proactiva con los impuestos internacionales. En noviembre de 2014 la filtración de los *Luxemburgo Leaks* por parte del *International Consortium of Investigative Journalists* (Caruana Galizia, y otros, 2014) puso en evidencia que el Gran Ducado había otorgado beneficios fiscales enormemente favorables a una serie de empresas multinacionales. Las resoluciones que se encuentran asociadas

con la elusión agresiva de impuestos corporativos generaron descontento público con el comportamiento tributario corporativo y la competencia tributaria internacional opaca (Lewis, 2019).

Las empresas multinacionales encontraban ante sí el desafío de revertir un creciente discurso negativo sobre su gestión tributaria. A medida que veían incrementar los riesgos, surgió el deseo de participar en los debates públicos, y el sector empresarial comenzó a involucrarse con los actores de la sociedad civil en temas tributarios internacionales para identificar áreas de acuerdo y abordar una difícil pregunta: ¿qué práctica es ética, más allá del cumplimiento legal básico? Así, la necesidad de un «impuesto responsable» por parte de las empresas, aparecía como escenario relevante en los debates sobre política fiscal internacional. Sus defensores argumentaron que el vínculo entre impuestos y responsabilidad social empresarial se basara no solo en la gestión de la reputación de la empresa, sino también en las obligaciones morales y la sostenibilidad. La Comisión Europea ya había creado en 1997 un Grupo de Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial (Consejo de la UE, 2021), y en 2013 estableció la Plataforma para la Buena Gobernanza Fiscal con la finalidad de *«fomentar el debate entre las empresas, la sociedad civil y los expertos de las autoridades fiscales nacionales»* (Parlamento Europeo, 2010).

En efecto, ha sido en la Unión Europea donde se dieron importantes muestras de aproximación hacia la responsabilidad social empresarial. Una de ellas, tal como ha señalado la profesora Grau Ruiz, es la de reimpulsar el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial, apostando sobre todo por nuevos aires de transparencia que ayuden a poner de relieve el grado de cumplimiento de las empresas y se eviten los riesgos para su reputación, ya que ello genera gran alarma social. Pero dicha transparencia debiera llegar a un punto específico: que se conozca la deuda tributaria legalmente satisfecha por el contribuyente en diferentes territorios, de tal forma que ello aparte las dudas en cuanto a la justicia de la contribución (Grau Ruiz, 2013, pág. 35).

La OCDE no ha sido indiferente a los debates sobre este tema. De hecho, ha establecido directrices para empresas multinacionales, dedicando una sección específica a las cuestiones tributarias (OCDE, 2013, págs. 65-68). En la elaboración de este documento intervinieron —a través de las reuniones de consulta— no solo los miembros de la organización, sino también portavoces de las empresas, organizaciones de trabajadores y las ONG. En el referido documento se especifica la importancia de que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales, cumpliendo las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en los que ejercen su actividad y haciendo cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

Igual de importante que el debate sobre la RSE es el que existe en torno a la presión moral a la que se ven sometidos contribuyentes para ajustar sus prácticas tributarias a criterios de justicia fiscal. El esfuerzo por derrotar la elusión fiscal apelando a la conciencia de los contribuyentes se ha acelerado a medida que las autoridades fiscales de todo el mundo intentan detener la erosión de la

base impositiva corporativa, aunque los interesados en las estrategias de planificación fiscal defienden sus métodos de minimización de impuestos.

Aun cuando el escepticismo sobre la moralidad fiscal tiene una larga tradición, lo cierto es que rescatar una reputación de honestidad en asuntos fiscales puede traer a la empresa otros beneficios, como una buena relación con el gobierno. Junto con los riesgos financieros asociados con una investigación sobre los asuntos fiscales de una empresa, puede haber una amenaza para su imagen, y esta es la esperanza de nuevos grupos de campaña (v.g. ONG) que se han creado para exponer a los evasores de impuestos a gran escala.

En 2002, Jeffrey Owens, entonces director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, reconoció la falta de voces de las ONG en el debate fiscal internacional, imaginando un papel para la sociedad civil que asegure «la presión de los pares sobre aquellos que desean evitar sus obligaciones fiscales» (Owens, 2002). El potencial estaba ahí, pensó Owens, y señaló al *Financial Times* unos años más tarde, que el surgimiento de organizaciones no gubernamentales con la intención de exponer a los evasores de impuestos a gran escala podría eventualmente lograr un cambio de actitud comparable al logrado en cuestiones ambientales y sociales: «Los impuestos están donde estaba el medio ambiente hace 10 años» (Houlder, 2004).

Sin embargo, y aunque en ese momento los debates centrados en la política fiscal internacional parecían reservados en gran parte a especialistas en administración pública, organismos internacionales y organizaciones de investigación técnica; se generó un impulso que cambió fundamentalmente el tenor de las campañas de las ONG. Como relata Alistair Roxburgh de *Christian Aid*: «Hubo un cambio en la narrativa de una que trataba de contabilidad y finanzas a una que trataba de reputación. Se volvió mucho más personal, sobre los valores, la justicia y lo que era justo» (Christensen & Forstater, 2017, pág. 30).

3. Antecedentes y estado actual del desempeño del tercer sector en la Fiscalidad Internacional

3.1. Antecedentes

Volvamos a la década de 1990. Encontraremos un caso ilustrativo que muestra el fallido intento de negociar un Acuerdo de Inversión Multilateral (MAI, por sus siglas en inglés) por parte de la OCDE, que pagó ese precio por no saber llegar a la sociedad civil. El caso presentado en un artículo publicado por James Salzman (2005, págs. 196-200) es un antecedente de cómo la actuación de las ONG en temas de política fiscal internacional generó un deslustre público de la OCDE, lo que proporcionó al organismo internacional un importante impulso para reconsiderar sus procedimientos administrativos e interacciones con los gobiernos, pero sobre todo con la sociedad civil. Desde entonces, la percepción de la OCDE de sí misma y la del público sobre ella cambió drásticamente, pasando de ser una organización centrada en el interior, a un actor internacional importante bajo la mirada de la sociedad.

En el mencionado texto, Salzman relata cómo a pesar de que en la década de 1990 aumentaban los flujos de capital extranjero, sorprendentemente no existía un acuerdo global en el ámbito jurídico internacional que rigiera la inversión extranjera directa (IED) y; a falta de él, se desarrollaron gradualmente tratados bilaterales de inversión (TBI) a través de los cuales dos Estados establecían y aclaraban los derechos de los inversores extranjeros. No obstante, la naturaleza fragmentada de estos TBI alentó a varios países miembros de la OCDE a tratar de armonizarlos mediante un Acuerdo Multilateral de Inversión. Tras varios estudios preparatorios, en 1995, el Comité sobre la Inversión Internacional y Empresas Multinacionales (CIME) y el Comité de Movimientos de Capital y Transacciones Invisibles (CMIT), informaron a la OCDE que ya se habían sentado las bases para la negociación exitosa de un MAI basándose en los instrumentos y la experiencia de la OCDE. Se habían propuesto completar en mayo de 1997 un tratado abierto a todos los miembros de la OCDE, de la entonces Comunidad Europea y demás países no miembros. Las negociaciones se anunciaron en comunicados de prensa, en el sitio web creado para MAI (OECD). Para discutirlo se celebró incluso una conferencia, que al no tener concurrencia confirmaba que esta negociación era un ejercicio de armonización técnica sin interés público.

Aun cuando se notaba la indiferencia hacia el MAI, desde finales de 1995 hubo un pequeño grupo de ONG que seguía las negociaciones, oponiéndose a sus objetivos y contenidos. En diciembre de 1996 la OCDE celebró una reunión informal con ONG interesadas. Entonces, la organización internacional estaba abierta a anunciar el proceso y el estado general de las negociaciones, pero se restringían las reuniones y los documentos internos. Quizás esto incentivó al grupo *Public Citizen* a hacerse con una copia del borrador del texto de negociación y publicarlo en internet, lo que sirvió como catalizador para que las ONG iniciaran una oposición generalizada contra el MAI. Criticaron la legitimidad del proceso de puertas cerradas, pero sustancialmente, alegaron que el MAI debilitaba la capacidad reguladora de los países anfitriones a favor de protecciones al inversionista (PublicCitizen, 1998).

Debido a la rapidez y eficacia de la oposición de las ONG a la negociación de este acuerdo, se realizó una nueva reunión, esta vez más formal, que atrajo a representantes de cuarenta grupos de alrededor del mundo; y en cuestión de pocos meses había nacido una campaña global. Los sitios web de las ONG publicaron el borrador sobre el MAI y en 1998, las campañas contra esa negociación estaban en varios de los países de la OCDE y muchos más países en desarrollo. Esa campaña mundial logró un impacto poderoso, cobró vida propia en la elaboración de los estándares internacionales de la OCDE. Incluso, en 1998, el entonces presidente de los Estados Unidos, Bill Clinton, buscó apoyo de las ONG para denunciar el acuerdo como un proyecto defectuoso, exigiendo que sea reconsiderado, y Francia anunció que se retiraría de las negociaciones. En respuesta a todo esto, las negociaciones para el MAI fueron suspendidas y, finalmente, el 3 de diciembre de 1998 la OCDE emitió un comunicado declarando que las negociaciones del MAI ya no se llevarían a cabo. Tras esto, el desafío de la OCDE era claro: necesitaba reevaluar sus relaciones con las ONG para prevenir futuras bajas de alto perfil.

Este caso, relatado como antecedente del desempeño del tercer sector en asuntos de relevancia económica internacional (v.g. IED), nos da pie para entender por qué la sociedad debe sumergirse en temas que, *a priori*, son de carácter técnico, pero que al final surten efecto en la sociedad. La fiscalidad es también un tema que interactúa con la vida cotidiana de las personas. Es en ella donde recaen los efectos de cada una de las decisiones adoptadas sobre la política fiscal; sin embargo, la tributación es un tema muy técnico en comparación con otras áreas. Las preguntas sobre cómo, cuánto y dónde recaudar fondos para los servicios gubernamentales están siempre en la cima de las agendas políticas nacionales y no son muchas las personas que estén interesadas o comprendan el funcionamiento detallado de la política fiscal, que de modo general involucra a expertos y grupos de interés de manera extensa —particularmente a nivel internacional— que se encargan de formular los instrumentos tributarios internacionales fuera de la vista del público, dentro de foros internacionales relevantes, a través de resoluciones tributarias y negociaciones, o mediante reuniones de presión y consulta. Otras partes del debate técnico tienen lugar formalmente en el dominio público —a través de investigaciones publicadas, promoción por parte de *think tanks*, cuerpos profesionales e instituciones académicas— pero da la impresión de que estos temas, por su naturaleza, siguen desconectados del debate público más amplio (Christensen & Forstater, 2017, pág. 10).

A pesar de ello, el número y la visibilidad de organizaciones de la sociedad civil y gobiernos involucrados en los debates fiscales internacionales ha aumentado, y una serie de organizaciones internacionales y supranacionales se han vuelto más activas, incluida la OCDE, el Banco Mundial, el FMI, las instituciones de la UE y la ONU. Pero también es cierto que, en parte, esto fue catalizado por esfuerzos a más largo plazo para popularizar el tema a través de campañas de la sociedad civil. Las denuncias sobre malas acciones fiscales fueron inicialmente una empresa complicada para las ONG que buscaban poner los impuestos en la primera plana.

Entrado ya el siglo XXI y al estallar la crisis financiera de 2007-2009, se pudo ver otro punto de inflexión en el aumento sustancial del interés público y la preocupación en torno a las cuestiones tributarias internacionales. La crisis financiera estuvo marcada —en parte— por la puesta en evidencia de malas prácticas fiscales, lo cual había proporcionado un entorno excepcionalmente fructífero para el cambio dirigido a los paraísos fiscales y las empresas multinacionales. Ante ello, los organismos internacionales tenían que reaccionar, pues la intervención pública global estaba obligada a promover el decoro, la integridad y transparencia mediante la cooperación sistémica entre países (Rosembuj, 2013, pág. 41).

Y aunque es verdad que durante casi todo el siglo XX las ONG han permanecido ausentes de los asuntos de fiscalidad internacional, el siglo XXI ha sido testigo de un mayor interés de la sociedad civil y su acción intencionada en materia fiscal internacional. Podría decirse que el punto de mirada estuvo marcado por la fundación, en 2003, de *Tax Justice Network*, una organización que sigue siendo muy influyente en asuntos de fiscalidad internacional, contribuyendo con un grupo de expertos a una mayor ola de activismo responsable en la

política fiscal internacional, empujando a esta misma agenda a otras ONG (Christiansen, 2018, págs. 8-9).

Se puede ensayar distintas explicaciones de cómo los debates tributarios internacionales se transformaron de debates técnicos periféricos al debate abierto, público, variado y a gran escala. Los mensajes sobre impuestos y corporaciones multinacionales han demostrado ser una herramienta poderosa para que las ONG atraigan la atención de los medios. A partir de esto, la OCDE también vio claramente el debate público más acalorado como una oportunidad para avanzar en su propio papel como la principal organización internacional en materia de impuestos.

3.2. Desempeño de las ONG en la Unión Europea

Es importante destacar que las organizaciones del tercer sector también han establecido vínculos con los responsables políticos en las instituciones formales de la Unión Europea, incluidos el Parlamento Europeo y la Comisión, centrando los esfuerzos de gestión en la Unión después de una historia de dificultades para influir en organizaciones como la OCDE.

Si bien las agencias de la Unión buscan en general aportaciones políticas de las partes interesadas –incluidas las ONG– para obtener información relevante y cumplir con las expectativas de procedimiento, en el ámbito de la fiscalidad este vínculo con los activistas de la sociedad civil se ha usado para promover un equilibrio con la autoridad de los Estados miembros. Rasmus Christiansen (2018, págs. 8-9) explica cómo es que a pesar del auge del Parlamento Europeo y el activismo de la sociedad civil, la Comisión se ha convertido en una fuerza más proactiva para elevar el perfil en asuntos fiscales. En concreto, no se puede negar que la Comisión ha aprovechado la nueva atención pública promovida por las organizaciones del tercer sector hacia la política fiscal de la UE, para impulsar proyectos y fortalecer el perfil de las nuevas ideas populares, bajo el foco siempre existente de querer abordar los problemas expuestos por las filtraciones de los paraísos fiscales, vinculando así a través del discurso sus propuestas políticas directamente a temas destacados y la renovada atención social.

Por último, aún cuando abordaremos este tema más adelante con mayor detalle, resulta oportuno hacer referencia al debate actual que recogen las instituciones de la Unión Europea respecto a la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país. El propósito de esta iniciativa, que busca que los beneficios de la información se mantengan en equilibrio con la carga que su cumplimiento supone a las empresas, resulta cada vez más evidente para todos los sectores, en particular para la mayoría de los gobiernos de países de la UE cuyos ministros de industria, reunidos por videoconferencia el 25 de febrero de 2021, han señalado que sus gobiernos respaldarían el requisito de que las grandes empresas publiquen detalles de sus pagos de impuestos dentro de la UE con la información desglosada según el informe país por país (CbCR), mejorando así la transparencia sobre los asuntos fiscales de las empresas. Aunque esto no siempre fue así, Austria, por ejemplo, que estaba tradicionalmente en contra de demasiada

transparencia en cuestiones fiscales, cambió su posición tras una alta presión pública. (Gardner, 2021)

Y respecto al umbral que determinaría cuáles empresas están obligadas a la presentación de los informes, el Parlamento Europeo se ha mostrado satisfecho con el de 750 millones de euros en lugar de un umbral más bajo que atraería a más empresas. Según recoge Stephen Gardner (2021) en *Bloomberg tax*, Sven Giegold, un legislador alemán del Parlamento Europeo Verde ha sostenido que el umbral más alto tiene como objetivo la evasión fiscal por parte de las grandes empresas y «las empresas más pequeñas carecen de los recursos para participar en esquemas complejos».

3.3. Desempeño de las ONG en la OCDE

3.3.1. Negociaciones con el BIAC

En el caso de la OCDE en particular, la participación de la sociedad civil tiene una larga tradición y se ha articulado fundamentalmente a través del Comité Asesor de Empresas e Industrias (BIAC, por sus siglas en inglés) y del Comité Asesor Sindical (TUAC, por sus siglas en inglés). Esta última institución se ha ocupado especialmente de las cuestiones relativas a las relaciones laborales, mientras que en el ámbito de la fiscalidad internacional el papel más activo ha sido desarrollado por el Comité empresarial e industrial (BIAC, 2012, pág. 6).

Puede apreciarse que, si bien la OCDE ha mantenido tradicionalmente un contacto más estrecho con el mundo empresarial –hay que destacar que se prevé expresamente la participación de la comunidad empresarial en el conjunto de mecanismos de supervisión como en el proceso de *peer review* a través del BIAC–, en los últimos años ha intensificado su relación con otros sectores de la sociedad civil; ese es el caso de su relación con ONGI interesadas en asuntos de fiscalidad.

3.3.2. Marco Inclusivo sobre BEPS

Concretamente, tras la publicación del paquete BEPS en octubre de 2015, la OCDE –con el impulso de los líderes del G20– desarrolló un marco más inclusivo que contó con la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo. En este nuevo marco –el Marco Inclusivo (MI) para BEPS– los grupos de trabajo incluyeron a organismos no gubernamentales internacionales interesados en los problemas de la fiscalidad internacional, y en específico, en las medidas BEPS (OCDE, 2018). El MI no es sino una declaración política que transfiere al mundo un mensaje sobre el nivel de compromiso, un instrumento que permite a la OCDE cumplir su objetivo de garantizar la seguridad fiscal con la contribución de países no miembros de la organización y organizaciones de los sectores empresarial y social. Su esquema permite el progreso gracias a los aportes de los grupos de trabajo, en donde la base de la negociación es el consenso, buscando llegar a acuerdos técnicos antes de llegar a la solución.

3.4. Posiciones e influencia en el plan BEPS

La insatisfacción y el compromiso del público con las normas tributarias internacionales y el comportamiento tributario corporativo fueron una parte central de los cambios de fondo que permitieron que el proyecto de Erosión de la Base y Traspaso de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) liderado por la OCDE y respaldado por el G20 obtuviera un soporte sustancial.

En 2012, los líderes del G20 habían pedido formalmente a la OCDE que impulsara la reforma fiscal internacional (G20, 2012). Después de discusiones exitosas con los responsables de la formulación de políticas del G20, la OCDE ha estado trabajando en una serie de cuestiones de reforma fiscal internacional durante años, incluidas las actualizaciones de sus Directrices sobre precios de transferencia que, junto con una serie de nuevas iniciativas como el intercambio de información o los informes país por país, se incluyeron en el proyecto organizado BEPS. Este fue un proyecto entre gobiernos, respaldado por la competencia técnica de la secretaría de la OCDE.

En el proceso de construcción del plan BEPS, la OCDE hizo hincapié en la consulta con las partes interesadas no gubernamentales, incluso a través de los consultores institucionalizados de la OCDE, el BIAC y el TUAC. Las ONG participaron cada vez más en las consultas formales e informales de la OCDE y, en opinión de Pascal Saint-Amans –director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE desde el 1 de febrero de 2012– esto ha permitido que la organización sea «más inteligente» (International Tax Review, 2014). Sin embargo, en la práctica, si bien algunos activistas técnicos de la sociedad civil se comprometieron con el proceso BEPS desde dentro¹ las discusiones técnicas estuvieron dominadas por profesionales de impuestos y funcionarios, lo cual refleja no solo la capacidad de cada sector, sino también sus objetivos prioritarios. Para Christensen y Forstater (2017, pág. 33), la OCDE respondía al mandato de abordar las brechas e inconsistencias en el actual marco tributario internacional (hacia el que se inclinan muchos profesionales tributarios), en lugar de introducirse en revisiones a gran escala (como en la agenda de las ONG).

Específicamente, el informe sobre la Acción 13 introdujo un enfoque en tres niveles para la documentación de precios de transferencia, que constó de: un archivo maestro que contenga información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional; un archivo local que se refiera específicamente a transacciones importantes del contribuyente local; y un informe país por país que contenga información relativa a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica, información contenida en los informes país por país. Ha sido en esta acción, la Acción 13: «*Guía sobre la documentación de precios de transferencia y la presentación de informes país por país*» (OCDE, 2013), donde las ONG internacionales dedicadas a asuntos fiscales encontraron un área clave de participación, logrando influir notoriamente en ella.

1 En particular activistas asociados con TJN que habían organizado el «Grupo de Monitoreo BEPS» (<https://www.bepsmonitoringgroup.org/>)

3.5. Posiciones e influencia respecto a los Informes país por país

Si bien varias ONG, medios de comunicación, sector empresarial y gobiernos de Estados miembros y no miembros de la OCDE han abordado los debates fiscales internacionales desde diferentes ángulos y con diferentes objetivos, un punto de convergencia ha sido la transparencia fiscal, teniendo como centro la presentación de Informes país por país (CbCR, por sus siglas en inglés).

Esta iniciativa fue considerada por primera vez en Naciones Unidas a mediados del siglo XIX, pero realmente despegó tras una reformulación por expertos activistas de *Tax Justice Network* y otras ONG. La presentación de Informes país por país cobró sustancial importancia en 2003, cuando el miembro fundador de TJN, Richard Murphy, publicó el primer estándar para una transparencia fiscal corporativa. Como relatan Christensen y Forstater (2017, págs. 26-27), desde aquel momento —y por varias razones— las propuestas de políticas de TJN y otras ONG iban a convertirse en puntos clave de los debates fiscales internacionales, sobre todo porque los informes de la sociedad civil transmitían mensajes simples, respaldados por la apariencia autorizada de estimaciones precisas y amplias de que los paraísos fiscales y la evasión fiscal eran problemas económicos globales masivos; aunque como veremos más adelante, estas estimaciones han sido objeto de varias críticas.

Estas organizaciones que permanecían casi al margen y en gran parte desinteresadas en el espacio fiscal internacional, revirtieron su situación y llegaron a impulsar el CbCR utilizando una variedad de experiencias y estrategias discursivas. TJN alistó a otros miembros de la sociedad civil en la promoción de la idea, vinculando el tema a otras áreas que se desarrollarían después de la crisis, como la desigualdad, los derechos humanos, la financiación para el desarrollo y, centralmente, la justicia fiscal. Se formó la coalición *Publish what you pay* (publica lo que pagas), con la participaron de *Global Witness*, *Global Financial Integrity*, *Oxfam*, *ActionAid*, *ChristianAid*. Esta iniciativa apuntaba a la OCDE y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) (Christiansen, 2018, págs. 1-15).

Aquel movimiento global denominado «Publica lo que pagas» y los miembros de la Coalición de transparencia de las industrias extractivas (EITI, por sus siglas en inglés) habían comenzado pidiendo que las empresas de la industria extractiva informaran «país por país» de sus ingresos, con el fin de hacer que los gobiernos rindan cuentas por el uso que hacen de los ingresos de los recursos naturales. TJN argumentó de manera amplia que el CbCR de la industria extractiva permitirá a las empresas ser responsabilizadas «por pagar el impuesto que los miembros de la sociedad civil creen que deberían pagar» (Murphy, 2010) (Christensen & Forstater, 2017, págs. 31-32).

Sin duda, establecer unas bases de consenso acerca del CbCR es tan importante para organizaciones del tercer sector como para los propios organismos internacionales y las autoridades fiscales de cada Estado. A través de los Informes país por país, el IASB podría fijar un estándar de informe por países que obligase a todas las empresas multinacionales a informar sobre los beneficios

obtenidos y los tributos pagados en cada Estado en el que operan para garantizar la transparencia financiera. Este estándar de informes país por país obligaría a las empresas multinacionales a revelar los beneficios obtenidos en cada lugar en el que operan, lo que permitiría a las respectivas autoridades tributarias calcular el impuesto a pagar (Grau Ruiz, 2013, pág. 40). La naturaleza del CbCR requiere que los grupos multinacionales reporten información sobre sus asuntos fiscales y actividad económica país por país, en lugar de agregarse a escalas geográficas regionales o globales como se hace convencionalmente (Christensen & Seabrooke, 2020).

En 2010, tanto el Grupo de Trabajo sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE como su Foro Global sobre Desarrollo, estaban considerando la cuestión del CbCR; sin embargo, solo un año después ambos foros habían abandonado la idea. El Grupo de Trabajo había llegado a la conclusión de que *«no había una clara unanimidad sobre si esta [transparencia fiscal] debería llegar tan lejos como la presentación de informes país por país»* (OECD, 2011).

A pesar de ello, TJN y otros activistas lograron reimpulsar el debate en torno al CbCR, promovieron los informes país por país como una importante iniciativa de reforma, y esto llamó la atención de los responsables políticos de la OCDE y del G20. Se trataba de una versión ampliada y mejorada del CbCR que cubra todos los sectores, no solo las instituciones extractivas o financieras. Así fue como se incorporó al Plan de Acción como elemento 13, en el ámbito de la documentación de precios de transferencia.

TJN y el Grupo de Monitoreo de BEPS (BMG, por sus siglas en inglés) continuaron de forma muy activa con ese trabajo. Impulsaron discusiones técnicas sobre la necesidad de que los CbCR fuesen públicos; sin embargo, las voces de los profesionales actuaron como un contrapeso sustancial a los llamados de la sociedad civil a una transparencia pública integral, lo que finalmente condujo a que la información país por país se limitara a las autoridades fiscales en lugar de su publicación hacia una audiencia general. En suma, aunque el resultado final del plan BEPS recomendó un CbCR para todos los sectores, limitó su presentación sólo a las grandes empresas (umbral de ingresos de 750 millones de euros); y asumió que la presentación de informes no sería pública, sino que ésta estaría reservada a las correspondientes autoridades fiscales.

A pesar de que el éxito perseguido solo fue parcial, los actores de la sociedad civil han mantenido su compromiso con el CbCR a raíz del proyecto BEPS. TJN ha seguido presionando para que los informes públicos sean uno de sus mensajes centrales, mientras que otras ONG también han adoptado la medida basándose en su posición como mensaje común de la sociedad civil y en alineación con el tema más amplio de la transparencia (Christensen & Forstater, 2017, pág. 34). Esto, junto a otros temas, han sido expuestos con detalle en los documentos enviados a la OCDE, después de que esta organización, en mayo de 2020, solicitara comentarios a distintos actores internacionales para una revisión de la Acción 13 del plan BEPS: Los informes país por país.

4. Documentos enviados a la consulta pública de la OCDE para la revisión de los Informes País por País (Acción 13 de BEPS)

La OCDE concluyó el 13 de mayo de 2020 una consulta pública de dos días, en la que se revisó el esquema de presentación de informes país por país para grupos multinacionales. La reunión, que se llevó a cabo de forma remota por videoconferencia, contó con presentaciones y debates de representantes empresariales, miembros de la sociedad civil y académicos.

Establecido en 2015 como resultado de los acuerdos del plan de transferencia de beneficios por erosión de base (BEPS) de la OCDE y el G20, el esquema de presentación de Informes país por país está diseñado para proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para evaluar si existe el riesgo de que los grupos multinacionales que operan en sus países están evitando impuestos a través de precios de transferencia inapropiados u otros medios. En su momento, la Acción 13 fue producto de un esfuerzo por lograr un delicado equilibrio a través de estándares que sopesen adecuadamente los beneficios informativos y las cargas de cumplimiento.

Como parte de los acuerdos BEPS de 2015, los países decidieron que el esquema de Informes país por país sería reevaluado en 2020, lo que provocó esta audiencia. El documento de consulta pública sobre los Informes país por país solicitó comentarios sobre el estado general de implementación de los Informes país por país por parte de los miembros del Marco Inclusivo y de las administraciones tributarias, si debieran hacerse públicos, si las multinacionales debiesen divulgar información adicional o diferente, o si debieran cambiarse los umbrales para su presentación (OECD, 2020). En total, fueron setenta y ocho los documentos que, entre el sector empresarial, académico, organizaciones del tercer sector y algunas representaciones estatales, fueron enviados como respuesta a la consulta pública realizada por la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS.

Sin ánimo de excesiva exhaustividad, pero sí con la intención de recaudar una muestra real de lo que han sido las posturas de los distintos sectores en este tema, después de revisar cada uno de los documentos mencionados presentaremos a continuación –a manera de pauta– lo que tanto el sector empresarial como el tercer sector opinan acerca de la Acción 13 del plan BEPS; además, recogemos también la posición que reflejan treinta y tres senadores de los Estados Unidos. Después de ello, estaríamos en condiciones de comparar los objetivos prioritarios que persigue cada sector y descubrir a qué intereses responden sus propuestas que, adelantamos, no precisamente serán coincidentes.

De las cuarenta y tres cuestiones que plantea el documento de consulta de la OCDE, sólo algunas de ellas se abordan de forma recurrente en las cartas analizadas. De hecho, los temas que, al parecer, más discusión e interés han suscitado en todos los sectores son los que se refieren a la publicidad –o no– de los informes país por país (OECD, 2020, pág. 9), a si debería mantenerse –o no– el umbral de ingresos del grupo consolidado (OECD, 2020, pág. 22) y, en algunos casos, a si es necesario alinear los estándares de la OCDE con los del Estándar: Iniciativa de informe global o Estándar GRI (por sus siglas en inglés).

4.1. Sector público – estatal

4.1.1. Treinta y tres senadores de Estados Unidos

Un grupo de 33 senadores estadounidenses envió un documento en respuesta a la consulta pública de la OCDE. En su carta (2020), llama la atención su posición a favor de que los informes país por país estén disponibles públicamente. Señalan que las corporaciones multinacionales utilizan maniobras para evitar pagar impuestos en países donde operan, específicamente en EE. UU., ejemplificando que las corporaciones estadounidenses registraron USD 32 mil millones de ganancias en Bermudas en 2017, a pesar de tener sólo 547 empleados allí. En ese sentido, son de la opinión de que, si se hiciesen públicos los Informes país por país, se mostraría qué corporaciones están registrando ganancias en paraísos fiscales. Si se hicieran públicos, los responsables políticos, los inversores y los ciudadanos se beneficiarían de una mayor transparencia de las corporaciones multinacionales.

Asimismo, apuestan por un umbral más bajo para exigir a las corporaciones multinacionales que elaboren el Informe país por país, de tal forma que se obtenga una imagen más completa de las finanzas de las multinacionales. Son partidarios de exigir el CbCR no sólo a las empresas con ingresos anuales de al menos EUR 750 millones, sino de involucrar a las que tienen menores ingresos, contribuyendo así a una mejora de la administración tributaria y la aplicación de la ley.

4.2. Sector privado – empresarial

4.2.1. Business at OECD (BIAC)

Como máximo representante del sector empresarial en la OCDE, el Comité asesor de empresas e industrias, conocido también como *Business at OECD*, ha sido muy claro en su respuesta al documento de consulta (2020). En su comunicación, el Comité señala que es demasiado pronto después de la introducción de la presentación de Informes país por país para implementar cambios importantes, sobre todo porque el costo del CbCR y los requisitos de información no pueden ser subestimados; además, el proceso de presentación puede ser engorroso y las empresas pueden requerir la asistencia de asesores locales en cada país. Incluso señala que es prematuro realizar cambios en la Acción 13 ahora que el Marco Inclusivo aún tiene en curso el proyecto de la Acción 1 sobre economía digital y, antes de cualquier reforma de fondo, sería necesario conocer qué cambios puede requerir ese proyecto para el CbCR.

Respecto a la publicidad de los Informes, el Comité es enfático en señalar que muchos de sus miembros siguen oponiéndose a cualquier intento de hacer pública la información de los CbCR, por varios motivos, incluido el hecho de que los informes contienen datos comercialmente sensibles, y exigir su publicidad

aumentaría el riesgo de que se divulguen datos comerciales y estrategias confidenciales a un nivel muy «granular».

En cuanto a si el umbral de ingresos actual es satisfactorio o debería ajustarse, los miembros del Comité no sugieren ningún cambio. De hecho, consideran prudente retrasar la expansión de empresas multinacionales sujetas a este requisito hasta que los procesos para evaluar el riesgo y utilizar los datos de otro modo hayan sido establecidos y validados. Señalan que muchos de sus miembros más comprometidos están por encima del umbral, por lo tanto, es para ellos poco relevante. No obstante, incluyen en su análisis que la extensión del alcance de los CbCR y la reducción del umbral (establecido en 750 millones de euros de ingresos anuales) podría suponer una carga excesiva para las empresas pequeñas, pues el proceso de recopilación de datos es intenso e implica una inversión monetaria significativa.

Una de sus principales críticas es que aún no existan formas armonizadas en los países para implementar el CbCR; y sugieren que la OCDE exija a los países que son lentos en implementar el acuerdo de intercambio de información, acelerar el proceso con el fin de aliviar a las empresas de la carga de múltiples presentaciones, dado que algunos países exigen una presentación local cuando no se tiene un acuerdo de intercambio de información con el país de la última entidad matriz, lo que resulta difícil de entender porque, de todos modos, a través del intercambio tendrá esa información, máxime si el país de envío saliente no requiere que la información sea recíproca.

4.2.2. Grupos de expertos en asesoría fiscal

*Accountancy Europe*² (2020) considera, en principio, que la Acción 13 de BEPS debería aplicarse a las EMN que superen el umbral de 750 millones de euros, independientemente de cómo estén estructuradas sus operaciones en el extranjero, y que este umbral se revise periódicamente para confirmar que sigue siendo apropiado para cumplir los objetivos de la Acción 13. En esa misma línea, no están convencidos de que exista una necesidad actual de reducir el umbral actual de 750 millones de euros, máxime si el documento de consulta establece que en él están representados aproximadamente el 90 por ciento de los ingresos corporativos relevantes, mientras que solo se incluye del 10 al 15 por ciento de los grupos de empresas multinacionales; lo que significa un rango muy eficaz.

Apostar por una reducción del umbral sin una necesidad clara y empírica de hacerlo, rompería el equilibrio entre los beneficios de la información y la carga de cumplimiento. Supone un riesgo de carga administrativa adicional para grupos pequeños que no están preparados, con una ganancia potencialmente mínima para las autoridades fiscales. Y, en cualquier caso, muchas autoridades fiscales luchan por hacer un uso adecuado de la información de CbCR que ya reciben y tampoco estarían preparadas para asimilar lo que podría ser un aumento significativo de datos (*Accountancy Europe*, 2020). En el mismo sen-

² *Accountancy Europe* reúne a organizaciones profesionales de 35 países que representan a un millón de contables, auditores y asesores fiscales (www.accountancyeurope.eu)

tido ha opinado EFAMA³ (2020), para quien los beneficios de la reducción del umbral no son justificables; y, por su parte, ICC⁴ añade que el umbral de 750 millones de euros se utiliza como referencia para la aplicación de otras normas (por ejemplo, las nuevas normas para la fiscalidad de la economía digitalizada), debiendo buscarse en este sentido la coherencia; por lo que recomiendan retrasar la discusión sobre la reducción del umbral hasta que las autoridades fiscales puedan analizar eficazmente todos los datos que ya han recibido (2020).

Otro es el discurso del Consejo Americano de Negocios Sostenibles (ASBC *por sus siglas en inglés*)⁵, a quienes preocupa que el umbral de notificación actual de 750 millones de euros (850 millones de dólares estadounidenses) exima a la gran mayoría de las corporaciones multinacionales. En su carta han hecho referencia a que la Comisión de Bolsa y Valores de EE.UU., por ejemplo, instituye un umbral de ingresos anuales de 100 millones de dólares estadounidenses para determinar si una empresa puede calificar como una compañía con obligaciones de informes reducidas; y propone que el umbral de ingresos anuales para la divulgación de impuestos en el Marco inclusivo también se sitúe más cerca de USD 100 millones (2020).

ASBC apuesta por una mayor transparencia fiscal para las empresas que operan en varios países bajo la Acción 13 del plan BEPS. Defienden los intereses de los propietarios de pequeñas empresas que, en su opinión, a menudo se encuentran compitiendo con las corporaciones multinacionales. No admiten que se incline la balanza en ventaja de las grandes empresas sobre las pequeñas (multinacionales sobre las totalmente nacionales) especialmente cuando esas políticas presentan un daño tangible para sus representados (ASBC, 2020).

Bajo un discurso que busca un campo de juego justo y equitativo, las propuestas de ASBC (2020) en cuanto a la publicidad de los informes se amparan en la poca información de la que disponen, lo que por sí mismo sugiere la existencia del desequilibrio, pues al no tener toda la información necesaria tampoco pueden participar en una discusión informada. Sus comentarios enviados a la consulta de la OCDE sugieren el llamado a la divulgación de la información necesaria para participar en un debate responsable.

También, en una publicación hecha junto con *Accountancy Europe*, CFE *Tax Advisers Europe*⁶ pide una mejor gobernanza fiscal resaltando la necesidad de cooperación entre los formuladores de políticas, los contribuyentes y los profesionales de impuestos, que permita desarrollar programas de cumplimiento adecuados para todos los tipos y tamaños de empresa. La actitud responsable de CFE invita a las empresas a considerar las ventajas que la transparencia fiscal pública voluntaria, como parte integral de sus políticas de sustentabilidad, aportaría a sus negocios. Exponer de forma clara tanto sus políticas como tran-

3 Asociación europea de gestión de fondos y activos, EFAMA, por sus siglas en inglés. (www.efama.org)

4 Cámara de comercio internacional - ICC, por sus siglas en inglés (www.iccwbo.org)

5 Representa a decenas de miles de propietarios de pequeñas empresas en los Estados Unidos (www.asbcouncil.org)

6 Esta asociación de asesores fiscales europeos, a la que pertenece la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), reúne a miembros de 33 organizaciones nacionales en 26 países europeos que representan a más de 200.000 asesores fiscales (www.taxadviserseurope.org)

sacciones fiscales evitará que desde fuera se tenga percepciones erróneas, y esto es particularmente beneficioso para las empresas orientadas al consumidor donde el daño a la reputación puede tener un impacto severo (CEF tax advisers europe & Accountancy Europe, 2020).

En cambio, EFAMA (2020) resalta la importancia de evitar un intento de hacer pública toda la información de los CbCR, ya que esto conllevaría riesgos relacionados con datos comercialmente sensibles que de otro modo no están disponibles públicamente, y esto daría lugar a problemas de competencia en el mercado.

Por último, el ASBC alienta a los países miembros del Marco Inclusivo a adoptar el nuevo impuesto estándar GRI 207: Tax 2019 porque éste requiere cantidades limitadas de datos que ayudan a crear una imagen clara de la estrategia fiscal de una empresa sin requerir medidas contables excesivamente onerosas; de hecho, varias empresas ya se han trasladado a adoptar el estándar y otras consideran hacerlo. En definitiva, por el valor de la información y la simplicidad de cumplir con sus requisitos, ven el estándar GRI como la norma global emergente (ASBC, 2020). A esto se suma la publicación conjunta hecha por CFE *Tax advisers europe y Accountancy Europe* alentando a la Comisión Europea a iniciar este mismo debate que ya se desarrolla en la OCDE, para generar igualdad de condiciones en materia de transparencia fiscal, evitando así impactos negativos en las empresas de la UE. Invita a aprovechar iniciativas como GRI 207 —que permite a las empresas presentar informes públicos— mostrando la contribución fiscal total que hacen a los países en los que operan, promover la confianza y la credibilidad en las prácticas tributarias de las organizaciones y en los sistemas tributarios, permitir que las partes interesadas emitan juicios informados sobre las prácticas fiscales de una organización, y ayudar a informar el debate público y apoyar el desarrollo de una política fiscal socialmente deseable— pues demuestra ser una solución eficaz para abordar las demandas de las diferentes partes interesadas en conseguir una mayor transparencia fiscal (CEF tax advisers europe & Accountancy Europe, 2020).

4.2.3. Ernst & Young Global Limited (EY)

EY —una de las empresas más importantes del mundo en el sector de asesoría tributaria y financiera— también es enfática en recordar que el elemento central de los CbCR es el equilibrio entre los beneficios de la información y las cargas del cumplimiento (Ernst & Young, 2020, págs. 12-16); y, aun cuando la OCDE haya señalado que *«Se estima que la exención descrita en el apartado 52, que prevé un umbral de 750 millones de EUR, excluirá aproximadamente a entre el 85% y el 90% de los grupos multinacionales de la obligación de presentar el informe país por país»*, también es verdad que *«dicho informe país por país será presentado por los grupos multinacionales que controlen en torno a un 90% de los ingresos empresariales. Por lo tanto, mediante el umbral de exención previsto se alcanza un equilibrio adecuado entre la carga que supone la presentación de informes y las ventajas que obtiene las administraciones tributarias.»* (OCDE, 2016, pág. 24).

Reconoce que no es frecuente que una obligación administrativa como ésta excluya al noventa por ciento de todas las empresas, pero esto debe ser así para lograr un equilibrio apropiado, dada la concentración de la actividad empresarial a través de la cual una pequeña minoría de los grupos de EMN ocupan la mayor parte de la actividad empresarial global. Agrega que aún es pronto para saber cuáles han sido los beneficios de los CbCR para las autoridades fiscales, puesto que sólo han hecho uso limitado de la información.

Para EY, no se deberían ampliar los requisitos de alcance de los CbCR, pues se dirigirían a grupos de EMN que representan menos actividad económica. Cuanto mayor sea el umbral, menos empresas se acercarán a los 750 millones de euros, y se tendrá claro cuáles EMN deben presentar el CbCR y cuáles no. Cualquier grupo que se acerque al umbral se enfrentaría a una carga desproporcionada porque la inversión en capacidad de cumplimiento es alta y, peor aún, solo estarán sujetos a los requisitos de CbCR en algunos años, según cómo sean sus resultados de ingresos. Por ello, instan a la OCDE a mantener el umbral existente, para garantizar el equilibrio entre carga y beneficios que proporciona.

4.3. Tercer sector – ONG

4.3.1. BEPS Monitoring Group (BMG)

Otra es la línea de ideas e intereses de los grupos del tercer sector. Es el caso del BMG. En su carta enviada a la consulta (2020), de las sugerencias y recomendaciones hechas a la OCDE para revisar la Acción 13 de BEPS, resalta su postura frente al principal objetivo del CbCR: proporcionar transparencia pública sobre qué se grava a las empresas multinacionales donde éstas desarrollan sus actividades económicas y crean valor.

El Grupo de monitoreo de BEPS apuesta porque los CbCR sean publicados; su justificación: que la información que contienen es básica para proporcionar transparencia sobre las actividades de las EMN en todo el mundo. Recuerda que los líderes del G20, en 2013, declararon que *‘se establecerá más transparencia, incluso a través de una plantilla común para que las empresas informen a las administraciones tributarias sobre su asignación mundial de beneficios e impuestos’* (BMG, 2020, pág. 3). Esto fue lo que llevó a la tensión entre la demanda de transparencia y la opinión de que los informes serían entregados sólo a las administraciones tributarias bajo requisitos de confidencialidad. Sin embargo, el grupo defiende que el verdadero objetivo del CbCR es proporcionar transparencia sobre las EMN para garantizar que los ingresos declarados y los impuestos pagados estén en consonancia con sus actividades reales, y no debería desnaturalizarse su objetivo usándose como un medio para controlar cómo los países aplican sus propias normas fiscales; sino que debe ir más allá de tan solo proporcionar a las autoridades fiscales una evaluación de riesgos.

Es interesante cómo —en un afán de crear analogía— la carta de este grupo menciona los informes similares que emiten las industrias extractivas y los sectores bancario y financiero; sectores que, aun cuando presentan un carácter

potencialmente polémico, tras la apelación a los criterios de buena gobernanza fiscal en 2014 hicieron públicos sus informes. Después de esto, parece difícil entender por qué la publicación de los CbCR no está generalizada, sino reservada solo para algunos sectores.

De cierto modo, invita a la OCDE alinearse con el estándar para los CbCR públicos propuestos por el GRI en 2019, teniendo en cuenta que este último es reflejo de las presiones de los inversores. El CbCR de la OCDE basado en el secreto, es el principal obstáculo para la transparencia total. Hacerlo público cubriría las necesidades de los investigadores, de los inversores, trabajadores y otras partes interesadas en las EMN que están cada vez más preocupados por los riesgos planteados por la evasión fiscal. Es cierto que la plantilla CbCR debe diseñarse de modo que no incluya información que razonablemente podría considerarse de confidencialidad comercial –en el sentido de que una obligación afectaría indeseablemente a las condiciones de competencia de la empresa–, pero ello no deberá ser obstáculo ni justificación suficiente para que los datos no susceptibles de confidencialidad comercial sean de conocimiento público.

Evidentemente, también han respondido a la cuestión de si debe mantenerse el umbral de los ingresos del grupo. BMG apuesta por una reducción del umbral, puesto que 750 millones de euros es un monto muy alto incluso para grandes empresas. Para ilustrarlo, cita la definición general de gran empresa que la Unión Europea contempla. En ella, el umbral de volumen de negocios es de 50 millones de euros (y 250 empleados); sin embargo, en algunos países africanos como Nigeria, Tanzania y Uganda, una gran empresa a efectos fiscales supera los 4 millones de dólares. En ese orden de ideas, si se estableciera un umbral más bajo, probablemente se proporcionará una oportunidad para que las administraciones tributarias evalúen a las empresas multinacionales locales y, en particular, a las entidades que hacen uso de sociedades ficticias en otras jurisdicciones. Pero aún así, si se fijara un umbral como el de la UE para las grandes empresas (40 millones de euros), éste todavía puede ser muy alto para países en desarrollo; es por esa razón que, en definitiva, su propuesta consiste en una determinación del umbral de acuerdo con las diferentes necesidades.

4.3.2. ActionAid

La relevancia del CbCR depende de los datos que se proporciona, el alcance que cubre y su disponibilidad para los usuarios, por lo tanto, es necesario que el formato de la OCDE se alinee al Estándar GRI, al tiempo que amplíe sus alcances más allá de las multinacionales que ya están bajo la obligación de informar. Esto es lo que para *ActionAid* debería ser la esencia del contenido de la Acción 13 del plan BEPS.

En la respuesta enviada a la OCDE, la ONG apunta lo importante que resulta que las administraciones tributarias de los países de bajos ingresos tengan acceso a los datos; que finalmente, el estándar de la OCDE debe exigir que los datos de las empresas informantes se hagan públicos, de modo que los ciudadanos, inversores, consumidores, periodistas y organizaciones

de la sociedad civil puedan acceder a la información que les sea relevante (Action Aid, 2020).

Otro de los aspectos clave de su informe es el umbral actual que tiene el CbCR, que lo hace aplicable solo a empresas multinacionales con ingresos anuales mínimos de 750 millones de euros. Aunque reconocen que el objetivo es incluir la mayor parte de los ingresos fiscales manteniendo limitada la carga sobre las empresas, lo que se ignora es que este umbral es inapropiado para muchas economías más pequeñas, en donde las multinacionales tienen una facturación mucho menor, pero que a fin de cuentas son éstas las responsables de una mayor participación de la actividad económica.

La ONG es contundente en su informe al señalar que todas las deficiencias que atañen al documento de consulta de la OCDE han sido abordadas ya por el GRI, y ActionAid respalda esta iniciativa porque, en su opinión, aseguraría datos de calidad técnica para todos. El programa lanzado bajo el Estándar GRI es un programa de normas técnicas más sólidas para la presentación de los CbCR, en cuyos requisitos estaría la divulgación de los incentivos fiscales importantes, la divulgación de la remuneración total de los empleados, impuestos retenidos y pagados en nombre de los empleados, saldo de la deuda intra-empresarial y la tasa de interés promedio que se paga por esa deuda.

4.3.3. Oxfam International

Una de las respuestas más estructuradas ha sido la de *Oxfam international* (2020), que centra su exposición en cinco puntos, siendo dos de ellos los que coinciden con los comentados por la mayoría de las organizaciones de la sociedad civil, incluidas las recomendaciones de GRI. Nos referimos a la publicidad de los informes y la reducción del umbral. Explícitamente recomienda al Marco Inclusivo de la OCDE alinear su estándar lo más cerca posible al estándar GRI.

Oxfam considera que los datos del CbCR podrían tener un impacto mucho mayor —y sin costo adicional— si fueran publicados, dado que los requisitos legales y administrativos para acceder a los datos han resultado demasiado onerosos para algunos países, en especial, lo países en desarrollo. Otra de las razones por las que consideran que los Informes país por país deben ser publicados, es que se necesita de esos datos para informar el debate público y acabar con la evasión de impuestos corporativos, dado que BEPS sigue siendo un problema en este caso porque incluso la OCDE, la UE y el FMI tienen dificultades para obtener datos país por país de las autoridades fiscales. Como tercera razón para publicar los CbCR, resaltan la necesidad de los inversores de evaluar la sostenibilidad de tipos impositivos efectivos bajos. Quizás sea más controvertida la cuarta razón, que se sustenta en la mejora de la moral fiscal y la recaudación de impuestos, donde los efectos conductuales de los Informes país por país serían mayores debido a los riesgos de reputación a los que se someten las EMN.

Es especialmente interesante este informe de Oxfam porque, además de justificar sus posiciones, rebaten los argumentos de los sectores que no comulgan

con ellos. Por ejemplo, respecto al argumento –sobre todo del sector empresarial– de que hacer públicos los informes significaría un costo incremental para las multinacionales, la ONG señala que tal costo de cumplimiento es limitado en comparación con las inversiones ya realizadas; y que el argumento del perjuicio competitivo se ve socavado por la práctica cada vez mayor de las multinacionales que divulgan voluntariamente los beneficios y la información fiscal, entre ellos: Vodafone, Shell o Repsol.

Como hemos dicho antes, Oxfam sigue la línea de otras organizaciones y del propio Estándar GRI en cuanto a reducir el umbral de ingresos. Recomiendan que se aplique el umbral de «grandes empresas» según la contabilidad de la Directiva de la Unión Europea, es decir, que supere al menos dos de los tres valores de referencia siguientes: activos superiores a 20 millones de euros, ingresos superiores a 40 millones de euros, o número medio de empleados durante el ejercicio por encima de 250.

4.3.4. Tax Justice Network

Tax Justice Network (2020) presentó su carta resaltando que el estándar CbCR de la OCDE se basó en su propuesta, pero introdujo fallas; que una de las más importantes deficiencias es no incluir el requisito de la publicidad de los datos: la principal debilidad de los informes de la OCDE es la falta de disponibilidad.

Para empezar, es necesario que los datos sean accesibles a todas las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones, pues para algunas están sujetas a arreglos complejos que prácticamente las excluye sistemáticamente (sobre todo a los países de bajos ingresos). Por tanto, un mejor acceso tan solo para las autoridades fiscales sí que ayudaría a garantizar la responsabilidad de las multinacionales en todas las jurisdicciones, y esto debe considerarse un mínimo para garantizar el fin del efecto desequilibrado de los acuerdos actuales. La solución podría consistir en pasar a un intercambio automático de la información multilateral entre todos los gobiernos.

Un segundo ángulo de este problema es la falta de publicidad. Los datos del CbCR ofrecen muchos beneficios adicionales si se hacen públicos a otras partes interesadas, mejorando la calidad, cobertura y disponibilidad. Además de permitir una evaluación de los riesgos fiscales por parte de la autoridad tributaria, también permite un análisis comparativo del desempeño de las autoridades tributarias en frenar la transferencia de beneficios hacia el exterior. De igual forma, la publicación de estos datos puede confirmar el cumplimiento tributario por parte de los mayores contribuyentes del país y esto, a su vez, apoyaría el cumplimiento por parte de los demás, elevando la moral fiscal en todos los ámbitos y niveles.

Respecto a la cobertura de los datos, pocas son las multinacionales obligadas a proporcionar los CbCR debido al umbral establecido de 750 millones de euros en volumen de negocios anual. A modo de comparación, la UE utiliza 40 millones de euros en volumen de negocios como umbral para una gran empresa. Pero

incluso, este umbral de la UE puede ser inadecuado para otras economías en donde multinacionales más pequeñas pueden ser responsables de los más grandes porcentajes de la actividad económica y, por ende, con mayores porcentajes de riesgo fiscal. En coherencia con esto, es necesario que el estándar se aplique a todos los grupos que operan como multinacionales, basando la responsabilidad y transparencia del CbCR en su naturaleza sustantiva en lugar de cualquier umbral artificial.

En resumen, lo que propone *Tax Justice Network* es que todas las multinacionales ingresen en el ámbito de aplicación, exigiéndose hacer público los datos, y que la OCDE –como mínimo– garantice el pleno acceso de las autoridades fiscales de los países de todos los niveles de ingresos; de esta forma los informes país por país corregirían sus fallos de cobertura, accesibilidad y disponibilidad, respectivamente. Yendo incluso más allá, esperan y solicitan a la OCDE hacer converger el contenido técnico de la Acción 13 del plan BEPS, con el Estándar GRI 207, que lo consideran mucho más sólido.

4.2.5. Global Reporting Initiative – Estándar GRI 207: Tax 2019

Global Reporting Initiative (GRI) es una organización internacional que ha elaborado informes de sostenibilidad durante los últimos 20 años. Sus estándares (Estándares GRI) ayudan a comunicar, y así mitigar, el impacto de las empresas en cuestiones críticas de sostenibilidad. En 2017, el *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) –organismo independiente de establecimiento de estándares de GRI– inició un proyecto para desarrollar nuevas divulgaciones relacionadas con impuestos y pagos a gobiernos. Este proyecto tenía como objetivo ayudar a promover una mayor transparencia en el enfoque fiscal de una organización. En septiembre de 2019, el GSSB aprobó el borrador revisado del Estándar, y en diciembre de 2019, se lanzó como *GRI 207: Tax 2019*, que proporciona el primer estándar global de información pública para la transparencia fiscal. Este estándar responde a las preocupaciones sobre el impacto que tiene la elusión de impuestos corporativos sobre la capacidad de los gobiernos para financiar servicios y apoyar el desarrollo sostenible (GRI, 2020).

Técnicamente, la propuesta *GRI 207: Tax 2019*, es el primer estándar global de informes que combina divulgaciones del enfoque de gestión sobre estrategia fiscal, con informes públicos país por país de las actividades comerciales, los ingresos, ganancias e impuestos. Su proyecto nació como respuesta a los crecientes pedidos de una mayor transparencia en el impuesto de sociedades de una serie de partes interesadas, incluidos inversores, gobiernos, organizaciones de la sociedad civil, medios de comunicación y público. Incluye revelar información sobre el enfoque de la gestión de la organización, cómo ésta gestiona los impuestos, así como la divulgación de temas específicos en cada país, como reporte de datos financieros, económicos y fiscales; lo que permitirá a las partes interesadas conocer la prácticas de una organización para gestionar sus obligaciones fiscales y emitir juicios más informados sobre cómo los impuestos se alinean con el núcleo de una organización en las jurisdicciones fiscales en las que opera (GRI Standards, 2020).

En la respuesta enviada al documento en consulta de la OCDE, recomiendan que ésta mejore la transparencia de las prácticas tributarias corporativas y requiere que la información reportada bajo la Acción 13 de BEPS se haga pública. De hecho, alrededor del 25% de las respuestas enviadas en esta consulta instaron a la OCDE alinearse con el estándar fiscal recientemente lanzado por GRI.

Esta organización argumenta que, si se produce una alineación entre el Estándar GRI 207 y la Acción 13 de BEPS, se apoyará a las organizaciones a avanzar hacia la publicidad de los informes. Específicamente señalan: *«Cree-mos que la información pública sobre impuestos aumenta la transparencia y promueve la confianza y credibilidad en las prácticas tributarias de las organizaciones y en los sistemas tributarios. Permite a las partes interesadas emitir juicios informados sobre las posiciones fiscales de una organización. La transparencia fiscal también informa el debate público y apoya el desarrollo de una política fiscal socialmente deseable»* (GRI Standards, 2020, pág. 2). En esencia, esta propuesta está basada en el principio de transparencia fiscal, y la comunidad inversora (según el documento en mención) ha confirmado que en la actualidad carecen de divulgaciones necesarias para evaluar los riesgos asociados con las prácticas fiscales corporativas e informar sus decisiones de participación e inversión.

En el segundo argumento que sustenta sus recomendaciones a la OCDE, GRI ha considerado que no existe umbral mínimo para la presentación de informes, y que, en principio, cualquier organización puede realizar informe público país por país independientemente de su tamaño o el número de jurisdicciones en las que opere. Sin embargo, reconocen que algunos miembros de su comité técnico sugirieron que el umbral de la Acción 13 de BEPS podría considerar como umbral de ingresos aplicable para las grandes empresas, el que ha sido proporcionado por la Unión Europea (40 millones de euros) (GRI Standards, 2020).

En suma, lo que el Estándar GRI 207 busca es un cambio global en apoyo de la transparencia fiscal corporativa, pues esa es la próxima gran tarea de sostenibilidad. Las corporaciones quieren una mejor infraestructura, mejor fuerza laboral, aplicación de patentes, protección comercial y más; todo ello es perfectamente válido y legítimo, pero algunas corporaciones imponen enormes costos a la sociedad a través de daños ambientales o, sobre todo, fraude fiscal. Se persigue un ideal claro: que las empresas paguen lo que corresponda pagar en el lugar que corresponde pagar; y el nuevo Estándar Fiscal GRI alienta a las empresas responsables a hacer precisamente eso no solo porque es lo correcto, sino porque es de su propio interés ayudar a proporcionar los ingresos necesarios para sostener la economía y restaurar la confianza pública en el mundo empresarial.

La divulgación pública funciona, informa a las partes interesadas y, por lo tanto, impulsa la responsabilidad empresarial. Cada vez hay más pruebas de una importante elusión fiscal de las empresas en todo el mundo, estos pagos perdidos deben utilizarse para promover la sostenibilidad y el bienestar público en las sociedades donde se adeudan los impuestos. Desde que GRI lanzó el primer estándar de transparencia fiscal en diciembre, muchos han manifestado su apoyo. El respaldo de senadores estadounidenses de alto perfil, de los inverso-

res y de los grupos de la sociedad civil, muestra que el consenso internacional de los responsables de la formulación de políticas sigue creciendo.

5. A manera de conclusión: Balance de las ventajas y desventajas del desempeño de las ONG en asuntos de fiscalidad internacional.

El problema planteado al inicio de la investigación nos dio la posibilidad de desarrollar y analizar cómo es el desempeño de las organizaciones del tercer sector y cuál es su grado de influencia en los foros, debates y discusiones para elaborar los estándares de fiscalidad internacional. De hecho, se tiene que reconocer a las ONG un arduo trabajo buscando incentivar la coherencia de estos instrumentos jurídicos con prácticas de buena gobernanza fiscal o de responsabilidad social empresarial, incorporando, por ejemplo, el peligro del daño reputacional. Sus negociaciones con el BIAC, los procesos de fiscalización, el marco inclusivo y otros mecanismos de acción, han contribuido no sólo a la mejora de dichos estándares, sino que han provocado también que las organizaciones internacionales en cuyo seno se producen los debates, sean vistas con mayor aprecio por la comunidad internacional.

De otro lado, es evidente que los debates fiscales internacionales han experimentado un cambio significativo y profundo. Si bien, anteriormente se entendía como un espacio cerrado de políticas de expertos del sector privado, tecnócratas y agencias estatales, los actores de la sociedad civil han alcanzado un rol importante. Incluso, las organizaciones internacionales han aprovechado la nueva relevancia pública de los temas tributarios como una oportunidad para desarrollar nuevos roles y foros. Quizás sea esa la principal ventaja de su participación, pues la relevancia que las ONG internacionales están adquiriendo responde a una creciente necesidad de legitimación de las organizaciones internacionales derivada de la constante expansión de sus actividades, de forma que las ONG se convierten en un elemento de mediación entre la sociedad y las instituciones internacionales.

La participación de ONG internacionales resultó fundamental para aumentar y explotar la relevancia pública de cuestiones fiscales internacionales. Sus marcas: credibilidad moral, base de seguidores, así como el vínculo entre la agenda tributaria internacional emergente y los problemas de desarrollo en curso, contribuyeron a fomentar la preocupación en el espacio público más amplio. Han impulsado una narrativa novedosa para cambiar el debate fiscal global, han ganado conciencia pública y con ello influencia.

Sin embargo, aun cuando reconocemos la importancia de su influencia en los debates fiscales cuando buscan que los estándares reflejen el interés global; es también criticable que, en algunos asuntos discutidos en los organismos internacionales, las ONG obtengan mayor legitimidad que ciertos Estados.

De otro lado, si bien nos hemos centrado en analizar los comportamientos y estrategias a nivel del discurso fiscal de las ONG más relevantes y de mayor credibilidad, también es verdad que este sector es susceptible de difundir

expectativas exageradas entre la sociedad, y ahí es donde radica una de las principales críticas. Hemos visto cómo, con acierto, proponen soluciones novedosas e interesantes ante los desafíos de la fiscalidad internacional, por ejemplo, invitando a la OCDE a que modifique la Acción 13 del plan BEPS y exija la publicidad de los informes país por país, así como la reducción del umbral que determina cuáles empresas deben presentarlos y cuáles no; sin embargo, el contraste con los argumentos del sector empresarial o de asesoría fiscal en este aspecto es contundente. Por una parte, las ONG marcan sus pautas centrándose en materias concretas; y, por otro lado, el sector que representa a las empresas y contribuyentes considera que lo que se debe tener en cuenta son las repercusiones que sufrirán a niveles generales.

La búsqueda de transparencia en la información es uno de los principales objetivos de las organizaciones del tercer sector; y esto, sin duda, interesa en gran medida a los gobiernos de Estados comprometidos con la implementación de políticas de recaudación efectivas. Pero ¿cuál es el papel que deben desempeñar los contribuyentes, en particular las grandes empresas? Mantenerse al margen de este tipo de iniciativas no parece la mejor opción, al contrario, apostar por sumarse a ellas y adaptar sus estrategias fiscales a estándares internacionales como el CbCR puede suponer una utilidad mayor de lo que se pueda pensar. Los ingredientes del paradigma ganar/perder, la competencia, la respuesta reactiva para encontrar soluciones, provienen de prácticas exitosas en el pasado y que hoy han perdido validez. Un desempeño coordinado entre los contribuyentes y las organizaciones del tercer sector evitaría que aquellos sufran el daño reputacional y la presión por parte de las ONG; pudiendo encontrar en ellas un aliado estratégico, aplicar tácticas conjuntas a través de procesos de influencia, iniciativas graduales y recíprocas para la reducción de tensión, pueden permitirse realizar acciones que además de un respaldo legal, tengan un respaldo social.

Con todo ello, existe el riesgo de encasillar a las ONG como difusoras de argumentos populistas y falsas expectativas, pero dependerá de su grado de tecnicismo, transparencia y eficacia, seguir considerándolas organizaciones influyentes e importantes, ubicadas ahora en un lugar clave para elaborar estándares fiscales acorde con los nuevos desafíos que experimentamos como especie. El tercer sector ha hecho mucho por los asuntos relativos a la responsabilidad social de las empresas, interviniendo activamente en los informes país por país; pero los nuevos desafíos para la fiscalidad internacional –*big data*, robótica, inteligencia artificial– se abrirán paso y seguirán impulsando la creación de instrumentos jurídicos; este es el reto de las organizaciones de este sector –y de todos los sectores– que pondrá nuevamente a prueba su capacidad de alcanzar consensos intersubjetivos dominantes y erigirse como emprendedores normativos para ofrecer soluciones novedosas ante los desafíos emergentes.

6. Bibliografía

Accountancy Europe. (6 de marzo de 2020). *OECD Public consultation – Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de [oecd.org: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-recei](https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-recei)

ved-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FAccountancy+Europe.pdf

Action Aid. (6 de marzo de 2020). «*Actionaid's response to public consultation on OECD BEPS action 13 country by country*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FActionAid.pdf

ASBC. (4 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de oecd.org: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FAmerican+Sustainable+Business+Council.pdf

BIAC. (2012). «*Annual Report*». Paris: BIAC. Obtenido de https://www.businessnz.org.nz/_data/assets/pdf_file/0017/72044/BIAC-Annual-Report-2012.pdf

BMG. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the Inclusive Framework on BEPS on the Public Consultation Document: Review of country-by-country reporting (BEPS action 13)*». Obtenido de OECD: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBEPS+Monitoring+Group.pdf

Business at OECD (BIAC). (6 de marzo de 2020). «*Ref: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBusiness+at+OECD.pdf

Caruana Galizia, M., Cabra, M., Williams, M., Diaz-Struck, E., Reuter, D., & Gallego, C. (5 de noviembre de 2014). *Explore the Documents: Luxembourg Leaks Database*. Obtenido de [icij.org: https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/](https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/)

CEF tax advisers europe & Accountancy Europe. (2020). *European Tax Professionals Call for Better Tax Governance – Joint Statement of CFE Tax Advisers Europe and Accountancy Europe*. Obtenido de [taxadviserseurope.org: https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/european-tax-professionals-call-for-better-tax-governance-joint-statement-of-accountancy-europe-and-cfe-tax-advisers-europe/](https://taxadviserseurope.org/blog/portfolio-items/european-tax-professionals-call-for-better-tax-governance-joint-statement-of-accountancy-europe-and-cfe-tax-advisers-europe/)

Charnovitz, S. (2006). «Nongovernmental organizations and international law». *The American Journal of International Law*, 100(2), 348-272.

Chris Vam Hollen and 32 US senators. (6 de marzo de 2020). «*Public Consultation: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2F33+US+Senators.pdf

Christensen, R., & Forstater, M. (2017). «New Players, New Game: The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues».

Christensen, R., & Hearson, M. (2019). «The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis». *Review of International Political Economy*, 26(5), 1068-1088.

Christensen, R., & Seabrooke, L. (2020). «Global Tax Governance: Is the EU promoting Tax Justice?». En R. Coman, A. Crespy, & V. A. Schmidt, *Governance and Politics in the Post-Crisis European Union* (págs. 294-311). Cambridge University Press.

Christiansen, R. C. (2018). «*The Rise of the EU in International Tax Policy*».

Consejo de la UE. (3 de febrero de 2021). Grupo «Código de Conducta» (*Fiscalidad de las Empresas*). Obtenido de [consilium.europa.eu](https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/): <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

Delbrück, J. (2003). «Exercising public authority beyond the state: Transnational democracy and/or alternative legitimation strategies?». *ndiana Journal of Global Legal Studies*, 10(1), 29-43.

Dietsch, P., & Rixen, T. (2016). *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*. New York: ECPR Press.

EFAMA. (6 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de [oecd.org](https://www.oecd.org/): https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FEFAMA.pdf

Ernst & Young. (6 de marzo de 2020). *Comments on Public Consultation Document Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de [oecd.org](https://www.oecd.org/): https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FEY.pdf

Fogarty, E. (2011). «Nothing Succeeds Like Access? NGO Strategies Towards Multilateral Institutions». *Journal of Civil Society*, 7(2), 207-227.

G20. (2012). *G20 Leaders Declaration. Los Cabos, Mexico, 18-19 June 2012*.

Gardner, S. (25 de febrero de 2021). *Bloomberg*. Obtenido de Bloomberg tax: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/eu-tax-reporting-initiative-clears-one-roadblock-others-remain?context=search&index=12>

Grau Ruiz, M. A. (2013). «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial». *Cronica tributaria*, 1, 33-40.

Grau Ruiz, M. A. (2013). «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial». *Crónica Tributaria*, 1.

GRI. (2020). *globalreporting.org*. Obtenido de «Rising global tax scrutiny shows the case for change»: <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/2020-01-16-rising-global-tax-scrutiny-shows-the-case-for-change/>

GRI Standards. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FGRI+Standards.pdf

Guzman, A. T. (2005). «The design of international agreements». *European Journal of International Law*, 611.

Guzman, A. T., & Meyer, T. L. (2010). «*International Soft Law*». Obtenido de <https://doi.org/10.1093/jla/2.1.171>

Houlder, V. (21 de Noviembre de 2004). «Tax avoidance story as a morality tale». *Financial Times*.

ICC. (6 de marzo de 2020). *Public comments received on the 2020 Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13 Minimum Standard)*. Obtenido de [oecd.org: https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FThe+International+Chamber+of+Commerce.pdf](https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FThe+International+Chamber+of+Commerce.pdf)

International Tax Review. (13 de marzo de 2014). «*Pascal Saint Amans Defends OECD's Common Reporting Standard Despite Loopholes Intended*». Obtenido de <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3319275/EXCLUSIVE-Pascal-Saint-Amans-defends-OECDs-Common-Reporting-Standard-despite-loopholes-identified-by.html>

Lewis, C. (Setiembre de 2019). «Nonprofits Investigate Profits. Investigative journalists play a key role in bringing corruption to light». *Finance & Development*, 38-39.

Murphy, R. (30 de junio de 2010). «Time to act on tax transparency». *The Guardian*.

OCDE. (2004). *El sector sin fines de lucro en una economía cambiante*. Paris: OECD Publishing.

OCDE. (2013). «*Plan de Acción BEPS*».

OCDE. (2013). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. OECD Publishing.

OCDE. (2016). *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: OECD Publishing. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9789264267909-es>

OCDE. (julio de 2018). «*Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global*». Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

OECD. (2011). *OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011 Edition*. OECD Publishing.

OECD. (6 de febrero – 6 de marzo de 2020). *Review of BEPS action 13: Draft public consultation document*. París. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

OECD. (2021). *Multilateral Agreement on Investment*. Obtenido de oecd.org: <https://www.oecd.org/investment/internationalinvestmentagreements/multilateralagreementoninvestment.htm>

Owens, J. (2002). «Introduction: taxation in a global environment.(Spotlight)». *OECD Observer*, 230, 15-17.

Oxfam. (6 de marzo de 2020). *OECD Public Consultation on Country-by-Country Reporting. Oxfam Comments*. Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FOxfam.pdf

Parlamento Europeo. (10 de febrero de 2010). Fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal. *Diario oficial de la Unión Europea*, págs. C341 E/29 – 35.

PublicCitizen. (27 de abril de 1998). *New MAI Text Ignores Citizen Concerns*. Obtenido de citizen.org: <https://www.citizen.org/news/new-mai-text-ignores-citizen-concerns/>

PwC, F. (2013). «Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis». 9.

Raustiala, K. (2005). «Form and Substance in International Agreements». *American Journal of International Law*, 99(3), 600. Obtenido de 10.2307/1602292

Reinicke, W., & Witte, M. (2000). «Interdependence, globalization, and sovereignty: the role of non-binding international legal accords.». En D. Shelton, *Commitment and compliance: The role of non-binding norms in the international legal system* (págs. 75-100). Oxford: Oxford University Press.

Rosembuj, T. (2013). *Principios globales de la fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco.

Salzman, J. (2005). Decentralized administrative law in the organization for economic cooperation and development. *Law and Contemporary Problems*, 68(4), 189-224.

Sands, P., & Klein, P. (2009). *Bowett's law of international institutions*. Londres: Sweet and Maxwell.

Serrano Anton, F. (2015). «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 391, 77-110.

Stroup, S. S. (2019). «NGOs' interactions with states». En *Routledge Handbook of NGOs and International Relations* (págs. 32-45). Thomas Davies.

Tammes, A. J. (1983). «Soft law. In *Essays on International & Comparative Law*». Obtenido de https://doi.org/10.1007/978-94-017-1468-6_14

Tax Justice Network. (2020). *Submission by the Tax Justice Network to the OECD. Review of country by country reporting (BEPS Action 13)*. Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FTax+Justice+Network+.pdf

The BEPS Monitoring Group. (6 de marzo de 2020). «*Submission to the Inclusive Framework on BEPS on the Public Consultation Document: Review of country-by-country reporting (BEPS action 13)*». Obtenido de https://www.dropbox.com/s/qovaugzkxsym3ia/oecd-public-comments-received-2020-cbc-review.zip?dl=0&file_subpath=%2FComments+received%2FBEPS+Monitoring+Group.pdf