



# Hoja de ruta para negociar los protocolos de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

IISD REPORT



© 2025 International Institute for Sustainable Development  
Publicado por el Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible  
Esta publicación tiene licencia bajo un [Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

## Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible

El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible (IISD) es un centro de estudios independiente, premiado, que busca agilizar las soluciones a fin de alcanzar un clima estable, una gestión sostenible de los recursos naturales y economías justas. Nuestro trabajo suscita mejores decisiones e incentiva acciones significativas en pos de la prosperidad de las personas y el planeta. Nos dedicamos a desentrañar los logros que se pueden conseguir cuando los Gobiernos, las empresas, las organizaciones sin fines de lucro y las comunidades aúnan esfuerzos. El personal del IISD, que está integrado por más de 200 personas, proviene de distintas disciplinas y partes del mundo. Si bien las oficinas están emplazadas en Winnipeg, Ginebra, Ottawa y Toronto, nuestras actividades repercuten en la vida de los habitantes de más de 100 países.

El IISD es una organización benéfica registrada en Canadá y figura como organización exenta de impuestos bajo el artículo 501(c)(3) del Código del Servicio de Impuestos Internos (IRS) en los Estados Unidos. El IISD recibe su principal apoyo de la provincia de Manitoba y lleva adelante sus proyectos con los fondos provenientes de Gobiernos que se encuentran dentro y fuera de Canadá, los organismos de las Naciones Unidas, las fundaciones, el sector privado y las personas.

### Hoja de ruta para negociar los protocolos de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Julio 2025

Escrito por Annet Oguttu, Elisangela Rita, Alexandra Readhead, Josefina Del Rosario Lago, Suzy Nikiema, Kudzie Mataba, and Juliana Midori Kuteken

Traducido al español por Maria Candela Conforti.

Foto: iStock

#### Oficina central

111 Lombard Avenue, Suite 325  
Winnipeg, Manitoba  
Canada R3B 0T4

**Tel:** +1 (204) 958-7700

**Sitio web:** [iisd.org](https://iisd.org)

**X:** [@IISD\\_news](https://twitter.com/IISD_news)



# Tabla de contenidos

<b>1.0 Cuadro resumen de conclusiones</b>	<b>1</b>
Protocolos tempranos	1
Posibles protocolos	3
<b>2.0 Antecedentes</b>	<b>6</b>
<b>3.0 Desarrollo de protocolos</b>	<b>7</b>
<b>4.0 Objetivo del informe de políticas</b>	<b>8</b>
<b>5.0 Protocolos tempranos</b>	<b>9</b>
5.1 Tributación de servicios transfronterizos	9
5.2 Prevención y solución de controversias tributarias	11
<b>6.0 Protocolos posibles</b>	<b>16</b>
6.1 Tributación en la economía digital	16
6.2 Flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos	18
6.3 Tributación de personas con alto patrimonio neto	20
6.4 Retos ambientales	23
6.5 Intercambio de información con fines fiscales	26
6.6 Asistencia mutua en materia fiscal	29
6.7 Prácticas fiscales perjudiciales	30
<b>7.0 Conclusión</b>	<b>32</b>
<b>Referencias</b>	<b>33</b>



## Abreviaturas y acrónimos

<b>AIIT</b>	Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria
<b>ATAF</b>	Foro Africano de Administración Tributaria
<b>BEPS</b>	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
<b>CbCr</b>	Estándar de informes país por país
<b>CMNUCC</b>	Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático
<b>COP</b>	Conferencia de las Partes
<b>DST</b>	Impuestos sobre los servicios digitales
<b>EE. UU.</b>	Estados Unidos
<b>EMN</b>	Empresas multinacionales
<b>EOI</b>	Intercambio de información
<b>EP</b>	Establecimiento permanente
<b>FFI</b>	Flujos financieros ilícitos
<b>GAFI</b>	Grupo de Acción Financiera Internacional
<b>GEI</b>	Gases de efecto invernadero
<b>HNWI</b>	Personas con alto patrimonio neto
<b>IAI</b>	Intercambio automático de información
<b>ISDS</b>	Solución de controversias entre inversionista y Estado
<b>MAFC</b>	Mecanismo de ajuste en frontera por carbono
<b>MTC</b>	Modelo de convenio tributario
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<b>ODS</b>	Objetivos de Desarrollo Sostenible
<b>ONU</b>	Organización de las Naciones Unidas
<b>ONU FCITC</b>	Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación
<b>PAM</b>	Procedimiento de Acuerdo Mutuo
<b>Panel FACTI</b>	Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales de las Naciones Unidas
<b>SDA</b>	Servicios digitales automatizados
<b>TdR</b>	Términos de referencia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>UNCTAD</b>	Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo
<b>UNODC</b>	Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito



# 1.0 Cuadro resumen de conclusiones

## Protocolos tempranos

	Tema	Qué está en juego/ingresos potenciales	Oportunidades de impacto
<b>Servicios transfronterizos</b>	Las empresas deben estar físicamente presentes en un país para estar sujetas a pagar impuestos allí. La digitalización pone este requisito a prueba, ya que las empresas pueden vender bienes y servicios de forma remota. Como resultado, los países pierden ingresos potenciales.	En 2019, los servicios representaron el 55 % del PIB y el 45 % del empleo en los países en desarrollo, lo cual crea una importante oportunidad de ingresos si se gravan de forma eficaz.	Consolidar los esfuerzos multilaterales existentes para gravar los servicios transfronterizos de conformidad con el artículo 12AA de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación (ONU MTC, por sus siglas en inglés). Negociar un impuesto global sobre los servicios digitales utilizando como modelo el artículo 12B de la ONU MTC (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, 2023). El impuesto sobre los servicios digitales tendría un mayor alcance que el artículo 12B (que se limita a los servicios digitales automatizados) y el Pilar Uno Importe A (que se limita a las empresas multinacionales altamente rentables).



	Tema	Qué está en juego/ingresos potenciales	Oportunidades de impacto
<b>Controversias tributarias</b>	<p>El panorama internacional de las controversias tributarias consiste en un mosaico de diferentes procedimientos que carecen de coherencia y, por lo general, arrojan resultados insatisfactorios tanto para los Estados como para los contribuyentes.</p>	<p>El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), que es la principal vía para resolver las controversias tributarias entre Estados, ha sido problemático para muchos países en desarrollo, ya que a menudo ha provocado retrasos e incertidumbre para los contribuyentes y las administraciones tributarias.</p> <p>La ausencia de un mecanismo universal puede dar lugar una tendencia a recurrir a otros mecanismos internacionales de solución de controversias, como la solución de controversias entre inversionista y Estado (ISDS, por sus siglas en inglés) a través del arbitraje en virtud de tratados de inversión. La ISDS permite a los inversores extranjeros eludir los tribunales nacionales y entablar demandas contra los Estados directamente ante un tribunal de arbitraje internacional designado por las partes. Las controversias relativas a asuntos fiscales representaron alrededor del 15 % de los 1190 casos de ISDS públicamente conocidos, en 2021.</p> <p>Las controversias no resueltas afectan la atracción de inversiones y pueden provocar una pérdida de ingresos. A su vez, el incumplimiento de los estándares de transparencia está vinculado al costo político de la inclusión en listas grises y negras de países no cooperadores.</p>	<p>Priorizar mecanismos para la prevención de controversias.</p> <p>Favorecer los mecanismos de solución de controversias entre Estados para resolver diferencias relativas a asuntos fiscales en virtud de la Convención.</p> <p>Apoyar el recurso a los tribunales nacionales y regionales como el principal foro para resolver controversias entre los contribuyentes y los Estados.</p> <p>Proporcionar un mecanismo permanente, inclusivo e institucionalizado para resolver controversias en virtud de la Convención.</p> <p>La negociación de un protocolo sobre controversias fiscales requerirá, como mínimo, la finalización de todos los protocolos prioritarios, e idealmente, la clarificación de otros posibles protocolos, para garantizar la coherencia y la eficacia del marco en general. Una cuestión clave será determinar si el protocolo debe establecer mecanismos exclusivos para resolver controversias tributarias entre Estados o si también concede a los contribuyentes el derecho a entablar demandas de arbitraje directamente contra los Estados en virtud de la Convención. La última opción conlleva riesgos significativos.</p>



## Posibles protocolos

	Tema	Qué está en juego/ ingresos potenciales	Oportunidades de impacto
<b>Economía digital</b>	Las normas tributarias existentes se basan en la presencia física. La digitalización permite a las empresas multinacionales conducir sus negocios y reubicar las principales funciones en las diferentes jurisdicciones sin presencia física. Como resultado, los países pierden ingresos potenciales.	Las economías más grandes del mundo están perdiendo hasta USD 32 000 millones de ingresos fiscales anuales procedentes de grandes empresas tecnológicas, y estas empresas evitan pagar impuestos por un importe que asciende a USD 2800 millones (GBP 2100 millones) en impuestos por año en los países en desarrollo.	Estandarizar las nuevas normas nacionales de vinculación para la asignación de beneficios empresariales en las leyes nacionales que van más allá de la presencia física (presencia económica significativa).
<b>Flujos financieros ilícitos (FFI) relacionados con los impuestos</b>	Generalmente se entiende a los FFI como movimientos transfronterizos ilícitos de dinero (por ej., contrabando, evasión fiscal).	Los países en desarrollo pierden alrededor de USD 1 trillón anualmente debido a los FFI. Los FFI relacionados con el comercio, específicamente, representan en promedio un 20 % del valor total del comercio de los países en desarrollo con las economías avanzadas.	<p>Acordar una definición internacional de los FFI que cubra los flujos financieros tanto lícitos como ilícitos.</p> <p>Establecer una base de referencia normativa global para abordar los factores que facilitan los FFI.</p> <p>Crear un Registro Mundial de Activos para recabar y divulgar públicamente información sobre la propiedad del beneficiario final.</p> <p>Reforzar los estándares del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre transparencia y beneficiario final, y adoptar las recomendaciones del Panel FACTI (GAFI, 2024; FACTI, 2021).</p>



	<b>Tema</b>	<b>Qué está en juego/ ingresos potenciales</b>	<b>Oportunidades de impacto</b>
<b>Personas con alto patrimonio neto (HNWI, por sus siglas en inglés)</b>	Las HNWI son aquellas personas que poseen “el más alto nivel de riqueza o ingresos”. Representan entre el 30 % y el 40 % del total de los ingresos no tributados en el extranjero. No existe un acuerdo o estándar mundial para gravar a las HNWI.	La tributación de las HNWI ofrece un importante potencial de ingresos. Oxfam estima que un impuesto del 5 % sobre el patrimonio de los multimillonarios y billonarios de la Unión Europea podría generar EUR 286 500 millones por año.	Adoptar un impuesto mínimo global para los más ricos del mundo. Esto podría basarse en la propuesta brasileña del G20, con la posibilidad de aumentar la tasa impositiva y extenderla al patrimonio y los activos individuales.
<b>Cuestiones ambientales</b>	Los esfuerzos nacionales aislados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) no son suficientes, ya que las emisiones de un país afectan el sistema climático global. Los impuestos ambientales son una herramienta política clave para lograr un enfoque coordinado a nivel mundial para reducir las emisiones de GEI, siempre que dichas medidas sean formuladas de manera justa, para reforzar la acción climática colectiva.	Los impuestos ambientales aportan ingresos a corto plazo. A largo plazo, si son eficaces, la base impositiva (es decir, contaminación, carbono u otros daños ambientales) debería reducirse, lo que llevaría a una disminución de los ingresos procedentes de estos impuestos.	Desarrollar una arquitectura fiscal en materia ambiental multilateral coordinada que apoye los compromisos fiscales de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático para lograr emisiones netas iguales a cero, adaptada a cada país. Esto podría incluir la reforma de las subvenciones perjudiciales para el medioambiente, impuestos sobre las emisiones de la aviación y el transporte marítimo, y varias otras propuestas.



	<b>Tema</b>	<b>Qué está en juego/ ingresos potenciales</b>	<b>Oportunidades de impacto</b>
<b>Intercambio de información</b> (EOI, por sus siglas en inglés)	Muchos países en desarrollo carecen de marcos jurídicos y la capacidad administrativa necesaria para acceder y utilizar la información fiscal internacional, lo que limita su capacidad para lidiar con la evasión fiscal y mejorar la transparencia.	Según el Estándar Común de Reporte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE ECR), inicialmente, 86 jurisdicciones intercambiaron datos sobre aproximadamente 4500 cuentas financieras (OCDE, 2014a). Para 2024, esta cifra se amplió a más de 134 millones de cuentas, que cubren aproximadamente EUR 12 trillones en activos. Los países en desarrollo no se han beneficiado plenamente del sistema, en parte debido a sensibilidades políticas.	Garantizar la responsabilidad mutua para implementar el EOI desarrollando un mecanismo de revisión entre pares que sea inclusivo, imparcial y transparente.  Adoptar el reporte público de información por país, basado en el enfoque de la Directiva UE 2013/34 (2013).
<b>Prácticas fiscales perniciosas</b>	Las prácticas fiscales perniciosas crean una “carrera a la baja” en la que los países se sienten obligados a bajar sus tasas impositivas u ofrecer incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera directa.	Mundialmente, los ingresos fiscales no percibidos por el gasto fiscal representan un 4 % del PIB y un 25 % de los ingresos fiscales.	Adoptar y reforzar las reglas del Modelo del Pilar Dos de la OCDE para que actúe como una norma mínima, aumentando la tasa impositiva efectiva.
<b>Asistencia mutua en materia fiscal</b>	Los diferentes sistemas jurídicos, normas procesales y niveles de capacidad de aplicación impositiva impiden a los países cooperar eficazmente en materia tributaria, especialmente en la ejecución de la recaudación de impuestos transfronterizos.	Las autoridades fiscales, generalmente, no pueden ejercer su autoridad sobre los activos que un contribuyente posee en el extranjero como un medio para recaudar los impuestos impagos. El impacto en los ingresos es considerable, como lo demuestra el caso Ben Nevis, en el que Sudáfrica solicitó la asistencia del Reino Unido para recuperar aproximadamente GBP 222 millones que se le adeudaban.	Desarrollar un estándar mundial para la asistencia mutua en la recaudación de impuestos, basado en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios (DeJong, 2017). Este estándar debería brindar asistencia incondicional, así como directrices sobre cómo recuperar los costos.



## 2.0 Antecedentes

A lo largo de los años, los países en desarrollo (particularmente de África) se han mostrado cada vez más preocupados sobre la legitimidad e inclusividad de organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el establecimiento de normas tributarias internacionales. En respuesta a estas inquietudes, en noviembre de 2022, la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) aprobó una Resolución sobre la “promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación en las Naciones Unidas” (ONU, 2022), para eliminar la elusión fiscal, la evasión agresiva de impuestos y los flujos financieros ilícitos (FFI). Los miembros de la ONU dieron efecto a la Resolución mediante la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (ONU FCITC, por sus siglas en inglés; ONU, 2023) adoptada en el 78.º período de sesiones de la Asamblea General de la ONU, en la sesión celebrada el 15 de noviembre de 2023. La ONU FCITC será complementada por varios protocolos sobre temas específicos.



## 3.0 Desarrollo de protocolos

Uno de los requisitos clave de los términos de referencia (TdR) es que el Comité Especial desarrolle dos protocolos tempranos de forma simultánea a la ONU FCITC. Se han identificado varios temas para ser incluidos en los protocolos. Entre ellos se destacan los *protocolos prioritarios*, enumerados en el párrafo 16 de los TdR, y *posibles protocolos* enumerados en el párrafo 17. Dos *protocolos tempranos* han sido seleccionados para ser desarrollados junto con la ONU FCITC: el primero (Vargas, 2024) abordará la “tributación de los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos en una economía cada vez más digitalizada y globalizada” y el segundo, la “prevención y solución de las controversias tributarias” (Kana, 2025).

Otros temas que se han identificado en los TdR para ser incorporados en posibles o futuros protocolos son los siguientes:

1. Protocolos prioritarios
  - Tributación en la economía digital
  - FFI relacionados con los impuestos
  - Tributación de personas con alto patrimonio neto
2. Protocolos posibles
  - La cooperación fiscal en asuntos ambientales
  - El intercambio de información con fines fiscales
  - La colaboración administrativa en materia tributaria
  - Prácticas fiscales perjudiciales

En el párrafo 18 de los TdR, se indica que el comité intergubernamental de negociación se reuniría en Nueva York en 2025, 2026 y 2027 para completar el texto final de la convención marco y de los dos protocolos tempranos. El comité los presentará para consideración de la Asamblea General de la ONU en el primer trimestre de su 82.º período de sesiones de 2027.



## 4.0 Objetivo del informe de políticas

El objetivo principal de este informe de políticas es brindar apoyo y orientación a los negociadores de la ONU FCITC, a los ministros de finanzas y a las autoridades fiscales — particularmente los que trabajan en los países en desarrollo— sobre los principales retos y oportunidades de cada tema identificado en los protocolos, y sobre la utilidad de la FCITC para avanzar en estas cuestiones. Se trata de una hoja de ruta para ayudar a los negociadores a seguir priorizando determinadas cuestiones en la toma de decisiones, y se estructura de la siguiente manera:

Cada tema identificado en los protocolos se divide en cuatro secciones:

- Por qué el tema es importante para la cooperación internacional en cuestiones de tributación.
- Los esfuerzos en curso a nivel internacional, regional y nacional para abordar el tema.
- Retos encontrados por esfuerzos anteriores o en curso para abordar el tema.
- Qué podría hacer la FCITC para abordar el tema de forma útil. Esta última sección presenta recomendaciones preliminares basadas en la información disponible de los debates en curso y deberían refinarse y ampliarse mediante un diálogo más avanzando en las negociaciones y una mayor participación de todas las partes interesadas.



## 5.0 Protocolos tempranos

### 5.1 Tributación de servicios transfronterizos

#### Por qué es importante

A nivel mundial, el sector de los servicios ha crecido exponencialmente: es igual o mayor al sector manufacturero y a otros sectores en cuanto a su participación en el comercio mundial (Owusu *et al.*, 2021). En 2019, los servicios representaron el 55 % del PIB y el 45 % del empleo en los países en desarrollo (Ndubuisi *et al.*, 2023), lo que genera una oportunidad importante de ingresos si se gravan de forma eficaz.

Sin embargo, las actuales normas tributarias requieren que los prestadores de servicios tengan presencia física en el país receptor para que se active el derecho a tributar. Esta condición a menudo es eludida debido a la globalización, particularmente con el auge de la economía digital, ya que muchas empresas pueden vender bienes y servicios de forma remota.

Existe cierto debate sobre si el aspecto digital de los servicios debería abordarse en el protocolo temprano sobre servicios transfronterizos o dejarse para el protocolo sobre la tributación en la economía digital, que se ha aplazado para más adelante en el proceso. Contemplamos ambas opciones.

#### Esfuerzos en curso

- a) **Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (OCDE MTC, por sus siglas en inglés).** Los tratados fiscales basados en el OCDE MTC prevén la tributación de los servicios transfronterizos para los países fuente, pese a hacerlo de forma restringida. Los artículos 5 y 7 estipulan que los honorarios por servicios solo pueden gravarse en un país fuente si la entidad se encuentra presente físicamente (establecimiento permanente [EP]) y solo sobre los importes atribuibles al EP.
- b) **La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y la tributación de servicios digitales (ONU MTC, por sus siglas en inglés).** Los tratados fiscales basados en la Convención Modelo de las Naciones Unidas conceden a los países fuente más derechos de tributación sobre los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos. Aparte de las disposiciones de EP, que son similares a las del OCDE MTC, la Convención Modelo de las Naciones Unidas dispone lo siguiente: (a) una norma especial de EP en el artículo 5(3)(b) sobre la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría; (b) la tributación de servicios personales independientes en virtud del artículo 14; (c) la tributación de honorarios por servicios técnicos en virtud del artículo 12<sup>a</sup>, y (d) la tributación de los servicios digitales automatizados (SDA) en virtud del artículo 12B. El Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (Comité sobre Cuestiones de Tributación de la ONU) también introdujo un nuevo artículo



(artículo 12AA) sobre los servicios transfronterizos que combina los artículos 12A y 14. También elimina el requisito de la presencia física para la tributación en la fuente de los ingresos por servicios generales, que anteriormente se había suprimido solo con respecto a los honorarios por servicios de consultoría, gestión y técnicos, junto con los servicios personales independientes (excluyendo los que recaen bajo el ámbito de aplicación del artículo 12B; Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, 2025). El Comité sobre Cuestiones de Tributación de la ONU también está trabajando en un instrumento multilateral (el Instrumento de Vía Rápida) para ayudar a los países a aplicar rápidamente las nuevas disposiciones en sus tratados fiscales existentes, sin la necesidad de negociaciones bilaterales.

Se han realizado varios esfuerzos para gravar los ingresos derivados de servicios transfronterizos prestados por empresas digitales. A nivel mundial, rige el Pilar Uno Importe A del Marco Inclusivo de la OCDE, además del artículo 12B mencionado anteriormente. A nivel nacional, varios países han introducido impuestos sobre los servicios digitales (DST, por sus siglas en inglés) o una prueba para comprobar una presencia económica significativa (SEP, por sus siglas en inglés) como un medio para gravar a las empresas que carecen de presencia física en el país fuente, pero realizan actividades en esa jurisdicción. Estas se describen en mayor detalle en la Sección 6.1.

- c) **Medidas unilaterales, como DST.** Debido a las demoras de la OCDE para emitir su enfoque Pilar Dos, varios países han adoptado medidas unilaterales, como DST, que en términos generales se definen como impuestos sobre los ingresos brutos de las empresas que prestan servicios digitales específicos a los usuarios dentro de una jurisdicción (Borders *et al.*, 2023).

## Retos encontrados

**No existe un consenso global sobre cómo deben gravarse los ingresos derivados de servicios transfronterizos, particularmente cuando se trata de empresas digitales.** Esta falta de consenso se refleja en el OCDE MTC y en el fracaso del Importe A, que ha dejado que los países en desarrollo forjen su propio camino, ya sea tratando de negociar tratados fiscales basados en la ONU MTC (Marley y Gray, 2025; Oguttu, 2021), o adoptando medidas unilaterales, que pueden generar incertidumbre para los contribuyentes y las administraciones tributarias. Los anteriores esfuerzos para abordar los servicios transfronterizos, como el artículo 12A de la ONU MTC, han excluido expresamente los servicios digitales, dejando que fueran negociados de forma separada bajo el artículo 12B, lo que ha resultado difícil para muchos países en desarrollo. Algunos alegan —y nosotros estamos de acuerdo— que esta laguna en la tributación de los servicios digitales debería abordarse en el protocolo sobre servicios transfronterizos, en lugar de hacerlo en el protocolo sobre la tributación en la economía digital, que no es un protocolo temprano y cuyo contenido será definido en más adelante (Chowdhary *et al.*, 2024). Si se opta por este último protocolo, el Importe A será, por ahora, la única solución multilateral sobre la mesa. Desde la perspectiva de los países en desarrollo, el Importe A presenta varias limitaciones: se limita a muy pocas de las empresas multinacionales (EMN) más importantes y rentables del mundo, y solo se aplica a los beneficios residuales de las EMN incluidas en el ámbito de aplicación, tal como se explica en la Sección 6.1. Esto significa que es posible que los países tengan que esperar a negociar un DST global en el contexto de este protocolo futuro (Heitmüller, 2025).



## Oportunidades para la ONU FCITC

La Convención Marco de las Naciones Unidas (ONU FCITC) es una oportunidad para consolidar y ampliar los esfuerzos existentes para gravar los servicios transfronterizos, sin limitarse a las EMN más importantes y rentables del mundo tal como propone el Importe A. La ONU FCITC podría aprovechar esta oportunidad formulando normas que cubran la tributación de las actividades transfronterizas en general y que incluyan disposiciones relativas a todos los servicios transfronterizos, digitales y no digitales (Chowdhary *et al.*, 2024), utilizando el artículo 12AA de la ONU MTC como punto de partida para establecer una norma general aplicable a los servicios transfronterizos. El artículo 12AA extiende los derechos de los países fuente a gravar los honorarios debidos a los no residentes y amplía considerablemente los tipos de honorarios por servicios que los países fuente pueden gravar en virtud de la ONU MTC, que anteriormente se limitaban a los servicios técnicos (artículo 12A) y a los servicios personales independientes (artículo 14). Las normas podrían aplicarse a servicios de toda naturaleza, incluida una definición de servicios que abarque los servicios digitales, y el artículo 12B podría utilizarse como punto de partida para negociar un DST global. El alcance sería mayor que el del artículo 12B, ya que cubriría los SDA y los servicios no automatizados, o las actividades desarrolladas a través de medios digitales aún por definir. Este alcance más amplio subsanaría las deficiencias del artículo 12B (Andrade Rodríguez, 2021). Es necesario evitar el aplazamiento de este tema al protocolo sobre la tributación en la economía digital para no dejar que el Importe A sea la única opción multilateral disponible.

## 5.2 Prevención y solución de controversias tributarias

### Por qué es importante

Actualmente, el panorama de las controversias tributarias internacionales consiste en un mosaico de procedimientos muy diferentes (Quiñones, 2022). El principal medio para resolver estas controversias ha sido la solución entre Estados a través del PAM, consagrado en el artículo 25 del MTC de la OCDE y de la ONU. El PAM se activa cuando un contribuyente alega que las acciones de uno o ambos Estados contratantes resulta en una tributación que no está en consonancia con las disposiciones del tratado. Sin embargo, el PAM ha resultado problemático para muchos países en desarrollo, ya que a menudo ha provocado retrasos e incertidumbre para los contribuyentes y las administraciones tributarias.

Otras opciones para la solución de controversias tributarias incluyen los tribunales fiscales nacionales, que proporcionan una vía interna para juzgar cuestiones tributarias. El arbitraje obligatorio y vinculante, contenido en el artículo 25 del OCDE MTC, por el contrario, requiere que los Estados acepten la autoridad vinculante de un panel de arbitraje a costa de renunciar a su soberanía fiscal. Cuando el PAM se limita a la “solución de controversias”, los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia se centran en la “prevención de controversias”, ya que eliminan la posible doble tributación a través de un acuerdo prospectivo sobre el resultado de las transacciones en condiciones de competencia plena (Breen *et al.*, 2019).



En ausencia de un sistema de solución de controversias tributarias universalmente aceptado y fijo, puede haber una tendencia a basarse en modelos extraídos de otros mecanismos de solución de controversias internacionales donde también se abordan cuestiones relativas a la tributación. Esto incluye, sobre todo, al sistema de solución de controversias entre inversionista y Estado (ISDS, por sus siglas en inglés) a través del arbitraje en virtud de los tratados de inversión. El sistema de ISDS permite a los inversores extranjeros eludir los tribunales nacionales y entablar demandas directamente en contra de los Estados ante un tribunal de arbitraje internacional designado por las partes (Ostřanský *et al.*, 2025). El número de controversias tributarias en los casos de ISDS ha crecido significativamente en los últimos años. De los 165 casos de ISDS relacionados con cuestiones tributarias, solo 51 ocurrieron antes de 2009, y 114 entre 2010 y 2021 (Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo [UNCTAD], 2022). Sin embargo, los Estados deben tomar esta opción con cautela. La ISDS ha recibido muchas críticas por ser un sistema costoso, imprevisible e incoherente (Ostřanský *et al.*, 2025). Como se explica a continuación, el modelo de ISDS basado en los tratados de inversión resulta muy problemático para la solución de controversias tributarias, especialmente considerando los elevados intereses financieros en juego y sus inherentes limitaciones a la hora de abordar las controversias tributarias entre Estados.

## Esfuerzos en curso

- a) **Esfuerzos para mejorar la administración del PAM.** En 2012, la ONU emitió una Guía sobre el PAM, actualizada en 2023 por el Manual de las Naciones Unidas sobre la Prevención y Solución de Controversias Tributarias, que propone un mecanismo alternativo de solución de controversias dentro del marco de las Naciones Unidas. En 2013, las ONU publicó el Manual de las Naciones Unidas en Temas Específicos sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación para Países en Desarrollo, que establece el procedimiento administrativo para iniciar, gestionar y concluir el PAM (ONU, 2013). En 2015, la OCDE introdujo, como parte de sus 15 acciones para abordar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), la Acción 14 del BEPS para “hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”. A medida que los países suscribían el paquete BEPS, acordaron adoptar un estándar mínimo para la alineación de los mecanismos de resolución de controversias que estaría sujeto a la revisión entre pares. El estándar mínimo es aplicable únicamente a los países que forman parte del Marco Inclusivo sobre BEPS, el cual procura garantizar “que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo con prontitud aquellos casos objeto de procedimientos amistosos” (Markham, 2023).



**b) Esfuerzos para abordar los retos asociados con el sistema de ISDS, a medida que crece la preocupación en torno a sus costos, imprevisibilidad e impacto en el espacio político y regulatorio** (Ostránský *et al.*, 2025). A nivel multilateral, el Grupo de Trabajo III de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional está avanzando en los debates sobre la reforma del sistema de ISDS, abordando la falta de coherencia, la determinación de la indemnización, la falta de transparencia, el conflicto de intereses y la necesidad de un tribunal multilateral de inversiones (Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, 2025). La UNCTAD (2018) también ha propuesto diversas opciones para los Estados interesados en reformar sus tratados de inversión. A nivel regional, la Comisión Europea (2021) está impulsando la creación de un tribunal multilateral de inversiones para resolver controversias relativas a inversión. A nivel bilateral, algunos tratados de inversión recientes han realizado ajustes para ayudar a mitigar algunos de los retos que plantea el sistema de ISDS. Estos incluyen disposiciones que exigen el agotamiento de los recursos locales, lo que significa que la entidad privada debe agotar, en primer lugar, los mecanismos nacionales disponibles antes de someter una demanda a arbitraje internacional, concediendo así al sistema estatal la oportunidad de tratar la diferencia (Tratado Bilateral de Inversión, 2024; Acuerdo Recíproco de Promoción y Protección de Inversiones, 2016). Otro ajuste consiste en el establecimiento de una lista permanente de árbitros o paneles, a partir de la cual las partes pueden seleccionar los miembros del tribunal arbitral, para promover mayor previsibilidad y desalentar los incentivos financieros asociados con el manejo de un gran volumen de casos (Acuerdo de Protección de Inversiones, 2019; Acuerdo Económico y Comercial Global, 2017). Algunos tratados requieren que las autoridades fiscales tanto del Estado receptor del proyecto de inversión como del Estado de origen de la inversión revisen las controversias desde una perspectiva fiscal antes de proceder eventualmente a un mecanismo de resolución (Acuerdo de Inversión, 2016; TBI entre Canadá y Mongolia, 2016). Por último, algunos tratados de inversión solo permiten mecanismos de solución de controversias entre Estados y remiten las controversias entre inversionista y Estado a los tribunales nacional o regionales (Tratado de Cooperación y Facilitación de las Inversiones, 2020). Sin embargo, existe una tendencia entre los países desarrollados a eliminar las disposiciones de ISDS en los acuerdos de inversión suscriptos entre ellos, mientras que siguen incluyéndolas en los acuerdos firmados con los países en desarrollo (Ostránský *et al.*, 2025). Estos complejos y múltiples esfuerzos de reforma destacan los retos y riesgos fundamentales de replicar un modelo muy controvertido y que enfrenta un futuro incierto.



## Retos encontrados

**Pese a los esfuerzos para reformar el PAM, siguen existiendo varios retos.** Siguen siendo muy pocos los casos de procedimientos de acuerdo mutuo en los países en desarrollo, tal como se señala en las últimas Estadísticas del PAM de la OCDE (OCDE, 2023a). Esto se debe principalmente a sus limitaciones en recursos financieros y humanos. La falta de plazos vinculantes para la resolución genera incertidumbre en las administraciones fiscales y los contribuyentes, aumentando el riesgo de arbitraje, al menos en el caso del OCDE MTC (Farah, 2008). Muchos países en desarrollo prefieren evitar el arbitraje debido a preocupaciones relativas a la soberanía, al diseño poco claro de los mecanismos de arbitraje, a la falta de representación y a los costos (Hearson y Tucker, 2023).

**Dificultades para resolver las controversias tributarias han llevado a algunos países a ser incluidos en listas negras.** La falta de medidas unificadas para lidiar con las controversias tributarias implica que no existe un sistema eficaz de aplicación para que los Estados cumplan con sus obligaciones asumidas en virtud de los tratados fiscales. En respuesta, organismos internacionales, como la OCDE, y regionales, como la Unión Europea, han recurrido a medidas unilaterales como la creación de listas grises o negras de naciones que no cumplen con determinados estándares de transparencia o intercambio de información (EOI, por sus siglas en inglés) (Unión Europea, 2025). Estas listas grises o negras son muy controvertidas (Robertson, 2017).

**A pesar de las reformas, el sistema de ISDS basado en tratados sigue siendo problemático.** Importantes procesos de reforma se encuentran en curso para abordar los retos asociados con el sistema de ISDS, a medida que crecen las preocupaciones sobre sus costos, la imprevisibilidad y el impacto en el espacio regulatorio (Ostránský *et al.*, 2025). Cabe destacar que el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación recientemente ha aprobado una enmienda al artículo 25 de la ONU MTC que procura excluir el uso de la ISDS en virtud de los acuerdos internacionales de inversión en el caso de las controversias que involucran medidas fiscales (Lavranos y Castagna, 2025). De hecho, este mecanismo resulta problemático ya que opera a través de un sistema de arbitraje *ad hoc* que permite eludir los mecanismos nacionales de solución de controversias y se basa en derechos y obligaciones que no guardan un equilibrio entre los inversores y los Estados. Esta situación se ve agravada por la creciente “mercantilización” de los casos de ISDS, mediante la financiación por terceros, donde los financiadores financian la demanda de un inversor a cambio de un porcentaje de cualquier laudo potencial. Esto crea incentivos financieros para iniciar más casos y solicitar montos de compensación más elevados. Los países deben aprender las lecciones del sistema de ISDS basado en tratados y evitar repetir un mecanismo problemático en el ámbito de la tributación internacional.



## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC debería desarrollar un enfoque amplio y coordinado que trate de manera eficaz tanto la prevención como la resolución de controversias entre los Estados y entre los contribuyentes y los Estados. Con este fin, la ONU FCITC podría:

- Priorizar los mecanismos de prevención de controversias, basados en el Manual de las Naciones Unidas sobre la Prevención y Solución de Controversias Tributarias de 2023, especialmente en sus mecanismos alternativos de solución de controversias en el marco de las Naciones Unidas, para brindar un apoyo estructurado a la hora de resolver las controversias sin recurrir al litigio.
- Promover el recurso a mecanismos de solución entre Estados para resolver las controversias tributarias en virtud de la convención.
- Apoyar el recurso a los tribunales nacionales como el primer foro de solución de controversias tributarias. La ONU FCITC podría promover la creación de salas especializadas en materia fiscal dentro de los tribunales locales para desarrollar conocimientos especializados en los países en desarrollo sobre el manejo de complejas controversias tributarias.
- Garantizar que cualquier mecanismo internacional de solución de controversias sea un organismo permanente, inclusivo, institucionalizado e independiente, con procedimientos claros y la capacidad necesaria para garantizar la coherencia entre los casos y la aplicabilidad.

Aprovechando las lecciones aprendidas de otros mecanismos internacionales de prevención y solución de controversias, la ONU FCITC tiene la oportunidad de innovar y diseñar un sistema que mantenga la independencia, garantice la coherencia y evite la fragmentación jurídica, al tiempo que complemente los sistemas nacionales y regionales.

La ONU FCITC brinda a los países la oportunidad de negociar un sólido Protocolo sobre Controversias Tributarias; sin embargo, esto requerirá, como mínimo, la finalización de todos los protocolos prioritarios, e idealmente claridad sobre otros protocolos posibles, para garantizar la coherencia y eficacia de todo el marco. Una cuestión clave será determinar si el protocolo debería establecer mecanismos para resolver controversias tributarias únicamente entre Estados o si también debería conceder a los contribuyentes el derecho a iniciar demandas de arbitraje directamente contra los Estados en virtud de la Convención. La última opción conlleva riesgos significativos, tal como se ha demostrado en 3 décadas de experiencia en el arbitraje *ad hoc* relativo al sistema de ISDS basado en tratados de inversión, en el que se impugnan diversas políticas gubernamentales, incluidas las políticas fiscales.



## 6.0 Protocolos posibles

### 6.1 Tributación en la economía digital

#### Por qué es importante

Las normas fiscales tradicionales se basan en la presencia física para establecer un derecho a gravar en un país o jurisdicción determinada. Sin embargo, con el advenimiento de la digitalización, las EMN pueden realizar negocios de forma remota y evitar pagar impuestos en la jurisdicción que venden sus bienes o servicios (Faster Capital, 2025). Las investigaciones muestran que las mayores economías del mundo están “perdiendo hasta \$32.000 millones en ingresos fiscales anuales procedentes de grandes empresas tecnológicas y que estas evitan pagar hasta \$2.800 millones (£2.100 millones) en impuestos al año en los países en desarrollo” (Neate, 2020). Se necesitan nuevas normas para gravar la economía digital con el fin de garantizar que las empresas que operan de forma remota paguen impuestos allí donde se crea valor.

#### Esfuerzos en curso

- a) **Solución de Dos Pilares de la OCDE.** En 2021, 136 miembros del Marco Inclusivo de la OCDE celebraron un acuerdo político sobre una Solución de Dos Pilares para abordar los retos fiscales que plantea la economía digital, basado en la Acción 1 del BEPS. El Pilar Uno Importe A otorga a las jurisdicciones de mercado el derecho a gravar un porcentaje de los ingresos procedentes de la venta de bienes y servicios por parte de empresas grandes y altamente rentables ubicadas físicamente en otros lugares. La OCDE publicó un Convenio Multilateral sobre el Pilar Uno, Importe A. Esta es la base para promulgar legislación nacional para gravar a las EMN con ingresos superiores a EUR 20 000 millones y una rentabilidad por encima del 10 % (beneficio antes de impuestos; OCDE, 2023b).
- b) **La ONU MTC introduce el artículo 12B.** El artículo 12B de la Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene por objeto gravar los ingresos procedentes de los servicios digitales automatizados (SDA) sin límites en cuanto a los ingresos o la rentabilidad. El artículo 12B permite a las jurisdicciones de mercado (la fuente de los ingresos) aplicar una retención fiscal sobre los ingresos procedentes de los SDA sobre una base bruta, a una tasa acordada, con la opción de aplicar un impuesto sobre los ingresos netos estimados (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, 2023).
- c) **Impuestos sobre los servicios digitales (DST, por sus siglas en inglés).** Debido a la incertidumbre en torno al futuro del enfoque de Pilar Dos de la OCDE (de Wilde, 2025), varios países han optado por aplicar un impuesto sobre los servicios digitales para abordar, al menos en parte, la cuestión de los ingresos no gravados como resultado de la falta de una necesidad de que las empresas digitales tengan presencia física. Los DST son generalmente definidos como impuestos sobre los ingresos brutos de las empresas que prestan servicios digitales específicos a los usuarios dentro de una jurisdicción (Borders *et al.*, 2023).



- d) **Ampliar la base de tributación en la fuente.** Algunos países (por ej., Zimbabue) han introducido normas de determinación de la fuente para gravar la economía digital (Brauner y Baez Moreno, 2015) y otros han promulgado retenciones fiscales sobre los servicios digitales (Cebreiro Gomez *et al.*, 2021).
- e) **Presencia económica o digital significativa.** En respuesta a los cambiantes modelos de negocio que permiten la generación de ingresos sin presencia física (y por lo tanto quedan por fuera del EP y de otras normas de tributación en la fuente), algunos países han introducido disposiciones a nivel nacional para establecer una nueva norma sobre la atribución de los beneficios, denominada presencia económica significativa (SEP, por sus siglas en inglés). La SEP establece una nueva vinculación para la tributación, permitiendo a los países gravar a las empresas digitales en función de la escala y la participación en la cadena de valor de sus actividades digitales dentro de un país, aun cuando esas empresas no tengan presencia física. La vinculación puede determinarse por medio de un umbral de ingresos anuales de una actividad empresarial digital definida, como en es el caso de Nigeria (Akapo *et al.*, 2020), o por el volumen de datos y otros activos intangibles como el número de usuarios (Collosa, s. f.).

## Retos encontrados

**Los países en desarrollo tienen dificultades para negociar el artículo 12B en sus tratados fiscales.** Incluir los SDA en el artículo 12B implica que estos países quedan excluidos de los artículos generales sobre servicios transfronterizos (el artículo 12A y el nuevo artículo 12AA de la ONU MTC), que exigen que los SDA sean expresamente negociados. Esto puede resultar problemático, considerando que los países en desarrollo pueden argumentar que el 12B es excesivamente amplio y excede los derechos sobre la tributación en la fuente. Debido al alcance igualmente amplio del artículo 12AA, los países en desarrollo enfrentarán retos similares a la hora de negociarlo (sin una definición de lo que constituyen los servicios transfronterizos) en el futuro.

**Los países en desarrollo no están conformes con el Pilar Uno, Importe A de la OCDE.** Tienen varias preocupaciones: (a) el Importe A se limita a las EMN más rentables del mundo, la mayoría de las cuales tienen su sede en países desarrollados; (b) las jurisdicciones de mercado solo participan en los beneficios residuales de las EMN incluidas en el ámbito de aplicación de esta regla, dejando que las normas fiscales internacionales existentes, que actualmente son ineficaces para gravar la economía digital, se apliquen a todas las demás entidades que se encuentran fuera del ámbito de aplicación; y (c) el Importe A es complejo de administrar, y esta complejidad se ve agravada por la necesidad de interpretar el Convenio Multilateral en virtud del derecho interno y los tratados de doble tributación existentes. Muchos países en desarrollo consideran que estas desventajas superan el limitado potencial de ingresos del Importe A (Barake y Le Pouhaër, 2024; Chowdhary *et al.*, 2024; Oxfam, 2022). Por otro lado, se considera que los DST son más prometedores en términos de ingresos para muchos países en desarrollo; South Centre concluyó que 85 Estados miembros de la Unión Africana combinados pueden esperar entre EUR 20 000 millones y EUR 34 000 millones de un DST del 5 %, comparado con los USD 7000 a USD 10 000 millones procedentes de los ingresos del Importe A (Chowdhary *et al.*, 2024).



**El Importe A también enfrenta importantes obstáculos políticos.** Estados Unidos representa el 46 % de las EMN que recaen dentro del ámbito de aplicación del Importe A (Parrinello *et al.*, 2023). Sin embargo, en un acto reciente, el Gobierno de EE. UU. señaló que no se considerará obligado a cumplir con estas reglas (Marley y Gray, 2025; La Casa Blanca, 2025), lo que plantea dudas sobre si el Pilar Uno, Importe A seguirá siendo viable. Es probable que esta incertidumbre genere una mayor proliferación de medidas unilaterales como DST y SEP, lo que podría dar lugar a represalias arancelarias por parte de Estados Unidos y un campo de juego fiscal internacional poco uniforme y difícil de conciliar. Aparte de la viabilidad política, muchos países en desarrollo han expresado su preocupación en torno al limitado alcance del Importe A, que los ha llevado a buscar soluciones alternativas en las Naciones Unidas que podrían reflejar mejor sus necesidades y prioridades.

## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC es una oportunidad para lograr el consenso mundial sobre cómo se debe gravar la economía digital y estandarizar nuevas normas de vinculación para la asignación de beneficios empresariales en las leyes nacionales que van más allá de la presencia física, como la SEP. El artículo 12B de la ONU MTC podría servir como punto de partida para negociar un DST global. Su alcance sería más amplio que el del artículo 12B, ya que cubriría los SDA y los servicios no automatizados o las actividades desarrolladas a través de medios digitales que aún deben definirse. Sin embargo, la cuestión sigue siendo si esta propuesta debería situarse aquí, o en el protocolo sobre la tributación de los servicios transfronterizos. Para evitar que el Importe A sea la única opción multilateral sobre la mesa, la propuesta sobre el DST debería tratarse en el protocolo sobre la tributación de servicios transfronterizos, tal como se analiza en las Secciones 5.1 y 6.1, y este protocolo puede actuar como respaldo en caso de que no pueda incluirse en el protocolo sobre los servicios transfronterizos.

## 6.2 Flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos

### Por qué es importante

Cada año, se transfieren grandes sumas de dinero fuera de los países en desarrollo a través de los FFI (OCDE, 2014b). Global Financial Integrity estima que los países en desarrollo pierden alrededor de USD 1 trillón anual debido a los FFI, que implican la evasión fiscal, la corrupción y el lavado de dinero (Spanjers y Kar, 2015). El valor anual de los FFI relacionados con el comercio que sale de los países en desarrollo representa, en promedio, un 20 % del valor total de su comercio con las economías avanzadas. En África, las investigaciones muestran que la fuga de capitales a través de los FFI oscila entre USD 50 000 millones y USD 80 000 millones al año, y los ingresos perdidos superan el monto de la ayuda extranjera que reciben (Grupo de Alto Nivel sobre Flujos Financieros Ilícitos procedentes de África, 2011).



## Esfuerzos en curso

Existen varios compromisos internacionales para abordar los FFI, así como estándares y herramientas para apoyar su aplicación. Estos incluyen:

- El Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) N.º 16 de la ONU se refiere a la “Paz, justicia e instituciones sólidas” y a la necesidad de reducir los FFI. El ODS 16.4 exige que los Estados miembros reduzcan significativamente los FFI de aquí a 2030 (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, s. f.).
- El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) desarrolló los “estándares sobre transparencia y beneficiario final de estructuras jurídicas”, que procuran reducir los FFI. En 2020, creó indicadores de alerta roja para detectar si se están utilizando activos virtuales para los FFI (GAFI, 2024).
- En 2020, la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) y la UNCTAD desarrollaron un Marco Conceptual para la Medición Estadística de Flujos Financieros Ilícitos, que constituye una cuestión clave para los FFI (UNODC, 2020).

## Retos encontrados

**Falta de consenso sobre el significado de los FFI.** Algunos países acuñan la interpretación “legalista”, es decir, que los FFI comprenden el dinero ganado, transferido y utilizado en contravención de las leyes vigentes; el dinero ganado lícitamente, pero sobre el cual se evaden impuestos; o el dinero ganado lícitamente que se transfiere fuera del país de forma ilícita para eludir los controles monetarios o, por ejemplo, a través de la facturación comercial fraudulenta. Otros países aplican una interpretación “normativa” de los FFI: los flujos financieros son ilícitos cuando se consideran ilegítimos desde la perspectiva de las normas sociales existentes (por ej., algunos mecanismos de elusión fiscal, como la manipulación de las normas de precios de transferencia por parte de las EMN, que se considera lícita pero ilegítima debido a que roza la evasión fiscal delictiva, especialmente cuando el dinero se canaliza a través de sociedades ficticias a jurisdicciones que son paraísos fiscales). La falta de consenso sobre el significado de los FFI puede demorar el progreso de los países para alcanzar un enfoque unificado en el desarrollo de un protocolo sobre cómo hacer frente a los FFI.

**Los países se enfrentan a retos para abordar los FFI, que a menudo son de naturaleza transnacional.** La exposición de alto perfil como los Panamá y Paradise Papers han revelado cómo grupos de profesionales altamente calificados y especializados han facilitado los FFI en nombre de elites y EMN con gran riqueza. Sin embargo, las actuales iniciativas políticas a nivel mundial para hacer frente a los facilitadores de los FFI se encuentran fragmentadas y ha resultado muy difícil implementarlas a nivel nacional debido a la falta de capacidades y conocimientos, a obstáculos legislativos y a problemas de coordinación. Algunas de las limitaciones y retos que enfrentan los Gobiernos se derivan de la naturaleza esencialmente transnacional de los FFI. Los Gobiernos encuentran dificultades para coordinar y colaborar a través de las fronteras; los estándares que rigen los datos y los marcos legislativos pueden impedir el intercambio de información transfronterizo y la desconfianza y las diferencias tecnológicas pueden dificultar aún más la colaboración y la acción colectiva (Panel FACTI, 2021).



## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC podría consolidar los esfuerzos para combatir los FFI. Para esto, la FCITC podría:

- Proponer una definición internacional de FFI que abarque los flujos financieros lícitos e ilícitos, en concordancia con UNODC y UNCTAD.
- Establecer una base de referencia para hacer frente a los facilitadores de los FFI, similar a los estándares internacionales de planificación tributaria.
- Hacer un llamado a la creación de un registro mundial de activos para recopilar y divulgar públicamente la información sobre los beneficiarios finales de los vehículos y activos legales. El registro mejoraría la transparencia y el intercambio de información para identificar y lidiar con los facilitadores.
- Apoyar la aplicación de otros estándares, como los de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción y del GAFI.

## 6.3 Tributación de personas con alto patrimonio neto

### Por qué es importante

La OCDE define a las personas con alto patrimonio neto (HNWI, por sus siglas en inglés) como aquellas que se encuentran “en la cima de la escala de riqueza e ingresos”, que en términos generales incluye a “personas con gran riqueza y personas con altos ingresos” (OCDE, 2009, p. 8). En 2022, el Banco Mundial estimó que las HNWI representaron entre el 30 % y el 40 % de los ingresos totales no tributados mantenidos en el extranjero (Dom *et al.*, 2022).

La tributación de las HNWI ofrece un importante potencial de ingresos. Oxfam estima que un impuesto progresivo sobre la riqueza de hasta el 5 % aplicado a los multimillonarios y billonarios de la Unión Europea podría generar EUR 286 500 millones al año (Riddell *et al.*, 2024). Un documento de trabajo de Tax Justice Network presenta estimaciones a nivel nacional para 172 países sobre el potencial de ingresos que supondría la aplicación de un impuesto moderado y progresivo sobre el patrimonio neto, basado en la “cuota de solidaridad” de España (Schultz y Palansky, 2024). Este análisis indica que un impuesto como tal podría generar un aumento promedio de los presupuestos nacionales del 7 % anual, que equivale al potencial de ingresos mundiales de más de USD 2 trillones.



## Esfuerzos en curso

No existe un acuerdo o estándar global para gravar a las HNWI. Sin embargo, se han propuesto varias medidas a nivel nacional e internacional:

- a) **Medidas fiscales nacionales.** Varios países han adoptado medidas nacionales propuestas por la OCDE, el G20, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial. Estas incluyen:
- Establecimiento de “auditorías del estilo de vida”.
  - Establecimiento de unidades de HNWI dentro de las autoridades fiscales.
  - Imposición de “impuestos sobre la riqueza” a los activos netos de las HNWI.
  - Legislación para combatir los riesgos de una planificación fiscal agresiva en la que incurren las HNWI.
  - Amnistía fiscal y programas de declaración voluntaria.
  - Firmar tratados que permitan el intercambio automático de información (IAI) en materia tributaria.
  - Asistencia mutua en la recaudación de impuestos.
  - Impuestos pagados al emigrar de un país (impuestos de salida).
  - Trato fiscal menos favorable para las remesas a paraísos fiscales.
  - Adoptar el Marco de Información sobre Criptoactivos de la OCDE a cuando las HNWI evaden impuestos al invertir en criptoactivos.
- b) **Medidas globales.** La Presidencia brasileña del G20 encargó al economista Gabriel Zucman que elaborara un plan de acción para un impuesto mínimo coordinado sobre los superricos. El Informe Impuesto Mínimo Coordinado para las Personas con un Patrimonio Neto Ultra Alto propone un impuesto mínimo global sobre los “milmillonarios” del mundo (Zucman, 2024). Estima que podrían obtenerse ingresos globales por un valor de entre USD 200 000 y USD 250 000 millones anuales por la aplicación de un impuesto mínimo del 2 % a los 3000 multimillonarios, y que esta cifra podría aumentar entre USD 100 000 y USD 140 000 millones más anuales si se extendiera a los centimillonarios (Zucman, 2024).



## Retos encontrados

**Alcanzar un acuerdo político sobre un impuesto global a las HNWI.** La propuesta de Zucman de aplicar un impuesto mínimo global a los superricos del mundo es la primera en su tipo. Sin embargo, esto podría verse obstaculizado por el aumento del populismo nacional en muchos países del G20 que solicitan destinar fondos públicos para el cumplimiento a nivel nacional en lugar de comprometerse con la consecución de obligaciones internacionales o multilaterales. Las personas influyentes utilizarán su poder de negociación política y económica para oponerse a la introducción de dichos impuestos (Santoro y Waisiwa, 2023).

**Opiniones divergentes sobre cómo gravar eficazmente a las HNWI.** Si bien algunos proponen aplicar nuevos impuestos a las HNWI, otros opinan que gravar a las HNWI no es una cuestión de diseño fiscal, sino que debe abordarse como una cuestión de evasión/elusión fiscal (Kangave *et al.*, 2024); por ej., reforzando las medidas de cooperación internacional en materia tributaria, para garantizar la transparencia fiscal por parte de las HNWI. Otras opciones más viables políticamente para gravar a los más ricos, especialmente en los países en desarrollo, podrían incluir los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre las ganancias de capital, sobre la propiedad y las retenciones fiscales (Moore y Prichard, 2020).

**Retos para garantizar la transparencia fiscal de las HNWI.** El IAI en materia tributaria es fundamental para garantizar la transparencia fiscal de las HNWI. Sin embargo, muchos países en desarrollo no han firmado los tratados que permiten el IAI. La movilidad de las personas, alentada por los países que expiden visados dorados y aplican regímenes fiscales especiales a las personas físicas, fomenta la opacidad de las HNWI en términos fiscales. Las personas influyentes también utilizan su poder de negociación económica y política para oponerse a la transparencia fiscal y a la introducción de impuestos dirigidos a las HNWI (Santoro y Waisiwa, 2023).

**Muchos países enfrentan retos a la hora de aplicar impuestos sobre la riqueza.**

En algunos casos, esto ha llevado a que los países abandonaran los impuestos sobre la riqueza. Las administraciones tributarias también pueden tener dificultades para calcular con exactitud la riqueza de las personas físicas (Martin, 2024).

## Oportunidades para la ONU FCITC

Actualmente no existe un enfoque coordinado a nivel internacional para gravar a las HNWI y muchos países no tienen acceso a la información necesaria para identificar y gravar eficazmente a las HNWI. La ONU FCITC podría servir como un instrumento para coordinar un enfoque global para gravar a las HNWI. Podría basarse en los planes de la propuesta brasileña del G20 y adoptar un impuesto mínimo global para gravar a los superricos del mundo. La tasa impositiva debería definirse y, posiblemente, aumentarse a una cifra acordada entre todos los Estados miembros (Kangave *et al.*, 2024). No solo debería centrarse en los beneficios empresariales, sino extenderse a la riqueza de las personas físicas y garantizar que se graven los activos.



## 6.4 Retos ambientales

### Por qué es importante

Las emisiones de GEI continúan acelerando el cambio climático y la degradación ambiental. Dada la naturaleza transfronteriza de estos efectos, la tributación en materia ambiental ha surgido como un instrumento de política internacional clave. Los esfuerzos nacionales aislados no son suficientes, ya que las emisiones de un país afectan al sistema climático global.

Una preocupación central es la fuga de carbono, ya que las empresas trasladan sus operaciones a jurisdicciones con regulaciones ambientales más laxas, lo que socava los objetivos climáticos y crea desequilibrios competitivos. En respuesta, los países están aplicando mecanismos de ajuste en frontera por emisiones de carbono (MAFC) para nivelar el campo de juego e internalizar el costo del carbono en los bienes comercializados.

Instituciones internacionales como la OCDE y las Naciones Unidas también promueven la reforma de las subvenciones y los incentivos fiscales perjudiciales para el medioambiente. Actualmente, se está prestando mayor atención a las emisiones de sectores infrarregulados, como la aviación y el transporte marítimo, que tradicionalmente han escapado a la tributación.

Si bien los impuestos ambientales ofrecen oportunidades para la movilización de ingresos a corto plazo y un cambio de comportamiento, plantean preocupaciones a largo plazo. A medida que se cumplen los objetivos ambientales, la base fiscal asociada disminuye. Además, en las economías dependientes de recursos, dichos impuestos pueden reducir los ingresos procedentes de la producción y exportación de combustibles fósiles, lo cual plantea complejas disyuntivas para los responsables de políticas. Por lo tanto, un enfoque globalmente coordinado es crucial para garantizar la equidad, evitar el arbitraje por medidas regulatorias y reforzar la acción climática colectiva.

### Esfuerzos en curso

- a) **Algunas alianzas regionales han tomado medidas para reducir la fuga de carbono.** El MAFC de la Unión Europea es una de las medidas más prominentes. Coloca un precio sobre el carbono emitido durante la producción de bienes que ingresan a la Unión Europea, para fomentar una producción industrial más limpia en los países que no pertenecen a la UE. Si bien mecanismos como el MAFC pueden resultar eficaces para frenar la fuga de carbono, corren el riesgo de imponer significativas externalidades a los países en desarrollo, entre ellas una reducción de la competitividad comercial, el aumento de los costos para los exportadores que deben cumplir con las normas de fijación de precio del carbono y las consiguientes amenazas relativas al empleo (Brandi, 2022; Cosbey *et al.*, 2021). También existe una creciente preocupación en torno a que los MAFC puedan diseñarse para proteger a las industrias nacionales de los países que los aplican (Mehling *et al.*, 2019).



**b) Existen diversos compromisos e iniciativas internacionales, entre los que se incluyen:**

- En 2016, el G7 estableció una fecha límite para eliminar progresivamente las subvenciones ineficientes a los combustibles fósiles a 2025 (G20, 2009).
- La Serie de la OCDE sobre Fijación del Precio al Carbono e Impuestos a la Energía insta a los países a acelerar la transición hacia emisiones netas iguales a cero utilizando instrumentos de política fiscal en materia climática para reducir las emisiones (por ej., precios al carbono, impuestos a la energía y subvenciones; OCDE, 2024a)
- EL Foro Inclusivo de la OCDE sobre Enfoques de Mitigación de Emisiones de Carbono es una plataforma para compartir enfoques sobre la aplicación de impuestos al carbono (OCDE, 2025).
- El Grupo de Trabajo sobre Impuestos de Solidaridad Globales reúne a los países para promover impuestos internacionales destinados a generar ingresos para combatir el cambio climático y apoyar el desarrollo (Global Solidarity Levies Task Force, s. f.).
- La Reforma de las Subvenciones a los Combustibles Fósiles de la Organización Mundial del Comercio es una iniciativa que procura racionalizar, eliminar progresivamente o suprimir las subvenciones perjudiciales a los combustibles fósiles (Organización Mundial del Comercio, 2025).
- La Coalición para la Eliminación Progresiva de los Incentivos a los Combustibles Fósiles incluidas las Subvenciones es una coalición de Gobiernos que trabaja en conjunto para eliminar los obstáculos y facilitar la transparencia para la eliminación progresiva de las subvenciones a los combustibles fósiles (International Institute for Sustainable Development, 2025).

## Retos encontrados

**Pese a los esfuerzos internacionales para fijar un precio a las emisiones a través de mecanismos tales como los impuestos al carbono y los sistemas de comercio de derechos de emisión, más de la mitad de las emisiones mundiales de GEI continúan sin tener precio.** Esto se debe a una combinación de factores, que incluyen la resistencia política, particularmente de las industrias de combustibles fósiles. Los impuestos al carbono pueden crear efectos distributivos adversos para los países, agravar la inequidad regional y plantear retos para los esfuerzos de industrialización de los países en desarrollo. Además, algunos mecanismos existentes de fijación de precios son incompletos o bien ineficaces, con precios bajos del carbono o exenciones concedidas a determinados sectores, y no logran impulsar reducciones significativas de emisiones.



**Muchos países continúan destinando una cantidad sustancial de recursos públicos a las subvenciones dirigidas a los combustibles fósiles, lo cual distorsiona los mercados energéticos, obstaculiza el despliegue de tecnologías de energía limpia y contribuye a aumentar las emisiones de GEI.** Solamente en 2022, las subvenciones mundiales a los combustibles fósiles alcanzaron una cifra sin precedentes de USD 1 trillón, impulsadas por la respuesta de los Gobiernos a la crisis energética global (Agencia Internacional de la Energía, s. f.). Pese al reconocimiento internacional de la necesidad de reforma, un avance tangible en este sentido sigue siendo limitado. La agenda de reforma de las subvenciones a los combustibles fósiles del G7, por ejemplo, se ha visto muy limitada por condiciones vagas y exenciones que reducen el alcance de la revisión de las subvenciones, lo que permite que se siga apoyando a los combustibles fósiles bajo condiciones vagamente definidas.

La reforma de las subvenciones a los combustibles fósiles también ha figurado en múltiples declaraciones de la Conferencia de las Partes (COP), concretamente en la COP 21 (París), la COP 27 (Sharm El-Sheikh) y la COP 28 (Dubái). Si bien estas declaraciones han reconocido la necesidad de abordar las subvenciones perjudiciales para el medioambiente, no muestran suficiente ambición, especificidad y aplicabilidad. Ninguno de estos resultados es jurídicamente vinculante y el lenguaje utilizado no compromete a los países a cumplir objetivos cuantificables ni a plazos para la eliminación progresiva de las subvenciones.

**Continúa el debate sobre si las medidas fiscales relacionadas con el clima deberían registrarse únicamente por la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) o incluir otros acuerdos intergubernamentales como la ONU FCITC.** Si bien la CMNUCC es el principal foro de acción climática y juega un papel central en el establecimiento de políticas climáticas, como las del Acuerdo de París, las medidas fiscales en materia ambiental pueden tener implicancias significativas en las políticas fiscales, comerciales y de inversión a nivel mundial. De este modo, consideramos que acuerdos tales como la ONU FCITC o incluso la Organización Mundial de Comercio podrían desempeñar un papel importante. Este enfoque podría garantizar que las medidas fiscales en materia climática se coordinen de manera eficaz con los marcos fiscales y comerciales a nivel mundial, equilibrando los objetivos ambientales con consideraciones de índole económica y financiera.

## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC presenta una oportunidad para reforzar el trabajo de la CMNUCC al desarrollar una arquitectura fiscal ambiental multilateral coordinada que apoye los compromisos fiscales contenidos en la CMNUCC para lograr emisiones netas iguales a cero, al tiempo que se adaptan a las circunstancias específicas de cada país. Pese a que la CMNUCC brinda un marco para la cooperación global sobre el cambio climático, no es jurídicamente vinculante ni impone a los países objetivos u obligaciones concretas sobre la reducción de emisiones. En este contexto, la ONU FCITC podría jugar un papel fundamental para establecer un mecanismo más aplicable y práctico con el objeto de impulsar la cooperación fiscal mundial en términos climáticos, garantizando que los países cumplan con sus compromisos de manera justa y efectiva.



La ONU FCITC podría desempeñar un papel fundamental para hacer frente al cambio climático mediante las siguientes acciones:

- Introducir objetivos vinculantes y ambiciosos para la reforma de las subvenciones a los combustibles fósiles, alentando a los Estados miembros a eliminarlas gradualmente y redirigir los fondos hacia soluciones de energías sostenibles.
- Proponer un marco para redistribuir los ingresos generados a partir de los impuestos sobre los combustibles fósiles y los MAFC, dando prioridad a las jurisdicciones más vulnerables al clima para apoyar sus esfuerzos de descarbonización.
- Garantizar que las medidas fiscales de mitigación de las emisiones de carbono se ajusten al principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, garantizando un fuerte compromiso por parte de los países desarrollados con altas emisiones debido a sus emisiones históricas y capacidad financiera.
- Promover la alineación de los impuestos al carbono con el ODS 13 de las Naciones Unidas mediante la aplicación de tasas más elevadas a las fuentes de energía más contaminantes, lo que contribuiría a orientar la demanda hacia alternativas de energías más limpias.
- Establecer un marco multilateral para los impuestos aplicados a las emisiones de carbono, garantizando la coherencia entre los países y alineando las políticas fiscales nacionales con objetivos climáticos globales sobre la base de propuestas existentes (Falcão, 2024).
- Operacionalizar un tratado sobre el carbono para el transporte y la aviación aplicando un precio global al carbono, integrando estos sectores a los mercados de carbono y garantizando una distribución justa de los ingresos a los países vulnerables al clima.
- Aplicar impuestos sobre las emisiones procedentes de la aviación y el transporte marítimo, mejorar la transparencia en la notificación de emisiones y fortalecer la capacidad de los países en desarrollo para hacer frente a las emisiones de estos sectores, en concordancia con la Financiación para el Desarrollo (Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, 2025).

## 6.5 Intercambio de información con fines fiscales

### Por qué es importante

El intercambio de información (EOI, por sus siglas en inglés) es una medida de cooperación internacional en cuestiones de tributación que ayuda a los países a garantizar la transparencia fiscal de las inversiones de sus residentes en el extranjero, lo que puede permitir a dichos países cobrar los impuestos adeudados. El EOI internacional comenzó en 2017. En 2018, se intercambiaba a nivel mundial información relativa a 47 millones de cuentas financieras en el mundo, con un valor combinado de alrededor de EUR 4,9 trillones (OCDE, 2019). En 2024, se intercambiaba automáticamente información sobre más de 134 millones de cuentas financieras, lo que supone un total de activos de casi EUR 12 trillones (OCDE, 2024b). Sin embargo, muchos países en desarrollo no se han beneficiado del EOI debido a marcos jurídicos inadecuados.



## Esfuerzos en curso

- a) **Tratados fiscales bilaterales.** El artículo 26 de los MTC de la OCDE y de las Naciones Unidas prevén el EOI. Esto puede realizarse utilizando en enfoque por defecto del EOI contra solicitud, IAI y del EOI espontáneo. El enfoque por defecto rindió intercambios mínimos dado que se requirió a los países que agotaran en primer lugar sus procedimientos fiscales nacionales antes de realizar una solicitud al otro Estado. En 2014, la OCDE desarrolló un Estándar Común de Reporte para el IAI que incluye un mecanismo de revisión entre pares.
- b) **Tratados fiscales regionales y multilaterales.** Además de utilizar tratados fiscales bilaterales para intercambiar información, algunos países también han firmado tratados fiscales regionales para permitir tal intercambio. Por ejemplo, el Acuerdo Modelo para Evitar la Doble Imposición de la Comunidad de Desarrollo de África Austral de 2011 y el Acuerdo Africano sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal del Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF, por sus siglas en inglés) de 2012 contienen artículos sobre el EOI que se corresponden con lo dispuesto en el artículo 26 de los MTC de la OCDE y de las Naciones Unidas. EL EOI también puede efectuarse de manera multilateral utilizando la Convención de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAAC, por sus siglas en inglés).
- c) **Acuerdos de intercambio de información tributaria (AIIT).** Los AIIT se basan en el Acuerdo Modelo para el Intercambio de Información Tributaria, que fue desarrollado por el Foro Global de la OCDE en 2002 para facilitar el EOI, particularmente con paraísos fiscales que no gravan impuestos sobre la renta. Una ventaja de los AIIT es que pueden acordarse independientemente de los tratados fiscales, que pueden suponer otros costos y riesgos potenciales relativos a la base imponible si no se encuentran bien diseñados.
- d) **Estándar de informe país por país (CbCR, por sus siglas en inglés).** El estándar mínimo de CbCR en el marco de la Acción 13 del BEPS de la OCDE permite a los países que han establecido los sistemas jurídicos y administrativos necesarios acceder a la información sobre los ingresos globales de las EMN con un volumen de negocios consolidado anual de EUR 750 millones.
- e) **Intercambio de información sobre la propiedad del beneficiario final.** El GAFI promueve el intercambio de información sobre la propiedad del beneficiario final entre las autoridades competentes. También existen estándares específicos para cada sector sobre la divulgación de información sobre la propiedad del beneficiario final, como la Iniciativa sobre la Transparencia de las Industrias Extractivas para la minería y el petróleo y gas.



## Retos encontrados

Muchos países en desarrollo todavía no se han beneficiado del EOI, pese al progreso alcanzado a nivel internacional. Carecen de recursos para establecer la infraestructura jurídica y administrativa necesaria, así como la capacidad técnica para hacer uso de los datos. Es posible que los políticos perciban el EOI como una cuestión sensible que podría afectar a determinados intereses financieros. Algunos países desarrollados se muestran reacios o poco dispuestos a intercambiar información con países en desarrollo (Panel FACTI, 2021).

Las revisiones entre pares de la OCDE sobre el EOI requieren una inversión considerable de los países. Los estándares reflejan ampliamente la solidez económica y la capacidad administrativa de los países desarrollados, con poca consideración de los retos que enfrentan los países en desarrollo para cumplirlos. Implementar los procesos necesarios requiere una “inversión inicial considerable”, recursos que la mayoría de los países africanos no poseen (Foro Global de la OCDE, 2017, p. 6).

Por último, no hay acceso público al CbCR. El enfoque internacional del CbCR sigue las directrices de la OCDE, lo cual se limita al intercambio de información entre las autoridades fiscales nacionales, que no es revelada a los contribuyentes. No obstante, diversos organismos han hecho un llamado al CbCR público para que los informes se encuentren disponibles y sometidos al escrutinio público (Comité Consultivo Sindical de la OCDE, 2016). En 2017, el Parlamento de la UE también aprobó el CbCR público (EY, s. f.).

## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC brinda una plataforma más neutral sobre la cual se puede generar confianza para apoyar la puesta en práctica de los marcos existentes de EOI. Con este fin, la FCITC podría:

- Garantizar la responsabilidad mutua a la hora de implementar estándares globales sobre el EOI desarrollando un mecanismo de revisión entre pares que sea inclusivo, imparcial y transparente.
- Proponer medidas para crear capacidad en los países en desarrollo para la aplicación de los estándares de EOI.
- Permitir el CbCR público en consonancia con la Directiva 2013/34 de la UE, que ordena la divulgación pública de la información fiscal para las EMN que entran en el ámbito de aplicación (Directiva UE 2013/34, 2013).



## 6.6 Asistencia mutua en materia fiscal

### Por qué es importante

Además del EOI, la cooperación internacional en cuestiones de tributación puede facilitarse cuando los países se asisten mutuamente en la recaudación de impuestos. Las autoridades fiscales no pueden ejercer su autoridad sobre la propiedad de un contribuyente en el extranjero como una vía para cobrar los impuestos adeudados. Esto significa que, si un contribuyente tiene una deuda tributaria en un país y se retira sin saldar la deuda, o si el contribuyente no posee bienes en la jurisdicción que podrían utilizarse para cobrar lo adeudado, la autoridad fiscal no tiene forma de hacerlo. La asistencia mutua en materia fiscal ofrece una manera de superar este problema. Un ejemplo del potencial de ingresos es el caso británico *Ben Nevis (Holdings) Limited & Metlika Trading Limited vs. The Commissioners for HMRC*, en el cual la oficina de Servicios Fiscales de Sudáfrica solicitó la asistencia de la Agencia Aduanera y Tributaria del Reino Unido para cobrar una deuda tributaria de ZAR 2600 millones (aproximadamente GBP 222 millones) adeudada a Sudáfrica.

### Esfuerzos en curso

- a) **Tratados fiscales bilaterales.** La asistencia administrativa mutua en la recaudación de impuestos puede efectuarse por vía del artículo 27 de los MTC de la OCDE o de la ONU. El artículo 27 requiere que los Estados contratantes se presten asistencia mutua en la recaudación de “créditos tributarios”, incluida la incautación y el embargo de activos.
- b) **Tratados fiscales regionales y multilaterales.** Además de utilizar tratados fiscales bilaterales, la asistencia mutua en la recaudación de impuestos puede facilitarse mediante tratados regionales como el Acuerdo de la Comunidad de Desarrollo de África Austral sobre Asistencia en Materia Fiscal y el Acuerdo Africano sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la ATAF. La asistencia mutua en la recaudación de impuestos también puede efectuarse de manera multilateral, utilizando el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE.

### Retos encontrados

**No existen normas claras sobre cómo debe conducirse la asistencia mutua en la recaudación de impuestos de forma eficaz.** Por ejemplo, el artículo 27 de la MTC de las Naciones Unidas no especifica qué Estado debe cubrir los costos de la asistencia en la recaudación de impuestos, y el MTC de la OCDE tampoco lo hace. Esta falta de claridad puede hacer que los países duden en prestar asistencia si no hay garantías de que puedan recuperar sus gastos. Además, la aplicación efectiva del artículo 27 en la práctica depende de varios factores, como la importancia de la inversión transfronteriza, la reciprocidad y la similitud de los estándares jurídicos, por ejemplo, en lo que respecta a la protección de los derechos de los contribuyentes.



## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC brinda una oportunidad para desarrollar un estándar global eficaz para la asistencia mutua en materia fiscal, al adoptar una solución que, como punto de partida, pueda importar el estándar del Foro Global de la OCDE para el Intercambio de Información (EOI) en materia fiscal desarrollado en 2002 (DeJong, 2017). Dicho estándar debería prestar asistencia incondicional, y brindar directrices sobre cómo se recuperarán los costos. La ONU FCITC debería garantizar la armonización de los estándares de asistencia mutua en los tratados fiscales bilaterales, regionales y multilaterales.

## 6.7 Prácticas fiscales perjudiciales

### Por qué es importante

Las prácticas fiscales perjudiciales de los países con regímenes fiscales preferenciales distorsionan los flujos financieros y de inversión entre países (OCDE, 1998). Estas prácticas socavan la soberanía de otros países al obligarlos a reducir las tasas impositivas o conceder incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera directa, lo que conduce a una “carrera a la baja”. A nivel mundial, los ingresos fiscales no percibidos por gastos fiscales representan el 4 % del PIB y el 25 % de los ingresos fiscales, según la Base de Datos Mundial sobre Gastos Fiscales (Global Tax Expenditures Database, 2020).

Los países en desarrollo con mercados más pequeños tienen más que perder en esta “carrera a la baja”, ya que a menudo compiten ofreciendo incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera directa y, sin embargo, los estudios han demostrado que esta estrategia es ineficaz. Un estudio realizado en 2015 por UNCTAD estimó que los países en desarrollo perdían alrededor de USD 100 000 millones al año en ingresos debido a la evasión fiscal de las EMN, y hasta USD 300 000 millones en total en financiación para el desarrollo (Zhan y UNCTAD, 2015). Un estudio de ActionAid de 2016 reveló que los Gobiernos de África Oriental podrían estar perdiendo entre USD 1500 y USD 2000 millones al año debido a los incentivos fiscales, muchos de los cuales se conceden a las empresas (ActionAid, 2016).

### Esfuerzos en curso

- a) **Pilar Dos de la OCDE.** El Pilar Dos de la OCDE introduce las Reglas Globales contra la Erosión de la Base Imponible (GloBE, por sus siglas en inglés), normalmente conocidas como el impuesto mínimo global. Este impuesto establece una tasa impositiva efectiva mínima del 15 % para todos los grupos de EMN con un volumen de negocios consolidado por encima de EUR 750 millones (OCDE, 2021). Las EMN que cumplan con los requisitos deberán pagar al menos un 15 % en cada jurisdicción en la que operen. Si pagan menos, se activará un “impuesto complementario”, que es la diferencia entre el importe del impuesto pagado por la EMN y la tasa impositiva efectiva del 15 %. Por defecto, el impuesto complementario lo recaudará la jurisdicción en la que se encuentre la entidad matriz última; esta es la regla de inclusión de rentas. Alternativamente, el país donde se generan los ingresos con impuestos insuficientes puede aplicar un impuesto mínimo complementario nacional



calificado, lo que le da derecho a recaudar el impuesto complementario en su lugar. De esta manera, las reglas del impuesto mínimo global ponen un límite a la competencia fiscal, al menos entre las empresas altamente rentables. Se puede encontrar más información sobre el funcionamiento del impuesto mínimo global en la guía elaborada por el International Institute for Sustainable Development (Christians *et al.*, 2023).

- b) Prácticas fiscales perniciosas.** Antes del Pilar Dos, el informe de la Acción 5 del BEPS de la OCDE titulado *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia* recomendaba normas mínimas que exigían a los países garantizar la transparencia fiscal, y a las EMN cumplir con los requisitos de sustancia. El Marco Inclusivo de la OCDE estableció un mecanismo de revisión entre pares para garantizar la aplicación de las normas mínimas de la Acción 5.

## Retos encontrados

**Muchos países en desarrollo han cuestionado la equidad del Pilar Dos.** Argumentan que la tasa del 15 % es demasiado baja para abordar eficazmente la competencia fiscal y el traslado de beneficios (Connolly, 2021). La mayoría de los países africanos tienen tasas del impuesto corporativo sobre la renta de entre el 25 % y el 35 % (ATAF, 2023). Otra preocupación es que el impuesto mínimo global da prioridad a los países de residencia (donde tienen su sede las EMN) para recaudar el impuesto complementario. La ATAF sostiene que esto perpetúa el desequilibrio en los derechos impositivos entre los países de residencia y los países de origen, lo que perjudica a los países africanos (ATAF, 2023). Por último, la ATAF cita los retos administrativos. A pesar de las recomendaciones de la Acción 5 del BEPS, los países en desarrollo siguen teniendo dificultades para garantizar que las EMN cumplan con la norma mínima de “actividad sustancial” debido a limitaciones de capacidad.

**Existen importantes obstáculos políticos con respecto al Pilar Dos.** El 20 de enero de 2025, el Gobierno de los Estados Unidos emitió un memorándum en el que anunciaba que el Acuerdo Fiscal Global no tiene vigencia ni efecto en los Estados Unidos porque discrimina a las empresas estadounidenses y afecta a la soberanía nacional y la competitividad económica de los Estados Unidos (La Casa Blanca, 2025). El enfoque de los Estados Unidos podría frenar la adopción del impuesto mínimo global y desalentar a los países para aplicar las normas.

## Oportunidades para la ONU FCITC

La ONU FCITC ofrece una oportunidad para coordinar y consolidar eficazmente las medidas destinadas a prevenir las prácticas fiscales perjudiciales a nivel mundial. Con este fin, podría ofrecer una plataforma para que los países desarrollados y en desarrollo se reúnan para debatir la eficacia de sus regímenes preferenciales. Podrían observar de forma crítica el efecto que la competencia fiscal ha tenido en el comercio, la inversión y los ingresos a lo largo de los años, y considerar la posibilidad de desarrollar una iniciativa o un organismo multilateral conjunto en materia de competencia fiscal.



## 7.0 Conclusión

La ONU FCITC brinda la oportunidad de reformar en esencia el sistema tributario internacional de forma inclusiva y exhaustiva. Su implementación efectiva podría ayudar a los países en desarrollo a generar los ingresos que tanto necesitan para alcanzar sus objetivos de desarrollo sostenible, climáticos y ambientales.

Mientras el Comité Intergubernamental de las Naciones Unidas y los Estados miembros contemplan la priorización de futuros protocolos, tal vez deseen considerar los siguientes principios:

- a) **Potencial de ingresos a largo plazo.** ¿Qué protocolos tienen el potencial de generar más ingresos para los países en desarrollo?
- b) **Probabilidad de alcanzar un consenso sobre un tema.** A pesar de que no es necesario llegar a un consenso para pactar los protocolos, sí facilitaría su aplicación. La pregunta entonces sería ¿qué protocolos son más fáciles de alcanzar de modo que tengan mayor probabilidad de aceptación por todos o la mayoría de los Estados miembros?
- c) **Disponibilidad de soluciones de política basadas en la evidencia.** ¿Qué protocolos cuentan con más propuestas de políticas basadas en evidencia a la cual recurrir? Los países podrían reflexionar sobre su propia experiencia en términos de aplicación, así como acerca de las propuestas del sector académico y los *think tanks*.
- d) **Equilibrio entre las prioridades de las economías en desarrollo y desarrolladas.** ¿Qué protocolos y propuestas de política abordan las necesidades y circunstancias similares de los diferentes países, independientemente de sus niveles de desarrollo económico? Esta consideración podría ayudar a movilizar las negociaciones más allá de la dicotomía entre países en desarrollo y países desarrollados, y que se centren en mayor medida en la búsqueda de intereses comunes y soluciones compartidas.



## Referencias

- ActionAid International. (2016, 17 de junio). *Still racing toward the bottom? Corporate tax incentives in East Africa*. <https://actionaid.org/publications/2016/still-racing-toward-bottom-corporate-tax-incentives-east-africa>
- Acuerdo Económico y Comercial Global (CETA) entre Canadá, por una parte, y la Unión Europea y sus Estados miembros, por otra (22017A0114[01]), 1 de enero, 2017. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A22017A0114%2801%29>
- Acuerdo de Inversión entre el Gobierno de la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China y el Gobierno de la República de Chile. (2016). Extraído de <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5413/download>
- Acuerdo de Protección de Inversiones entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Socialista de Vietnam, por otra. (2019). Extraído de <https://edit.wti.org/document/show/66f74a5f-5c00-455d-97f5-709f837d2bb4>
- Acuerdo Recíproco de Promoción y Protección de Inversiones entre el Gobierno del Reino de Marruecos y el Gobierno de la República Federal de Nigeria. (2016). Extraído de <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5409/download>
- Agencia Internacional de la Energía. (s. f.). *Fossil Fuel Subsidies – Topics*. IEA. Extraído el 26 de junio de 2025, de <https://www.iea.org/topics/fossil-fuel-subsidies>
- Akapo, R., Bamidele, L. y Asuquo, L. (2020). *Taxing the digital space: The principle of significant economic presence* (Publicaciones del Foro Africano Regional). International Bar Association. <https://www.ibanet.org/articulo/42e3d335-98e4-4e36-a875-ff8b3b6d8d18>
- Andrade Rodríguez, B. (2021). Developing countries and the proposed Artículo 12B of the ONU Model: Some known unknowns | IBFD. *International Tax Studies*, 4(6). <https://doi.org/10.59403/3ta5y25>
- Barake, M. y Le Pouhaër, E. (2024). *Tax revenue from Pillar One Amount A: Country-by-country estimates* [Documento de Trabajo]. UE Tax Observatory. <https://www.taxobservatory.eu/es/publication/tax-revenue-from-pillar-one-amount-a-country-by-country-estimates/>
- Borders, K., Balladares, S., Barake, M. y Baselgia, E. (2023). *Digital service taxes*. UE Tax Observatory. [https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO\\_Digital-Service-Taxes\\_June2023.pdf](https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf)
- Brandi, C. (2022). *Carbon border adjustment mechanisms and the Global South: Challenges and perspectives*. German Development Institute / Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE).



- Brauner, Y. y Baez Moreno, A. (2015). *Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy* (Artículo Académico 2591830 de SSRN). Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2591830>
- Breen, J., Schiller, S. y Osborn, J. (2019). Deconstructing MAP and APA. *Tax Executive*. <https://www.taxexecutive.org/deconstructing-map-and-apa/>
- Cebreiro Gomez, A., Clavey, C. J., De Moura Estevao Filho, M., Leigh Pemberton, J. y Stewart, B. P. (2021). *Digital services tax: Country practice and technical challenges*. Banco Mundial. <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099725001112228984>
- Chowdhary, A. M., Maina, A. W. y Omole, K. (2024). Towards a UN Protocol for taxing cross-border services in a digitalized economy. *South Centre Tax Cooperation Policy Briefs*, 40.
- Christians, A., Lassourd, T., Mataba, K., Ogbemor, E., Readhead, A., Shay, S., y Tinhaga, Z. P. (2023). *Entender y adaptarse al impuesto mínimo global: una guía para los países en desarrollo*. International Institute for Sustainable Development. [https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final\\_0.pdf](https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf)
- Collosa, A. (s. f.). *Administraciones Tributarias y Control de la Economía Digital*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Extraído el 20 de junio de 2025, de <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-control-de-la-economia-digital/>
- Comisión Europea. (2021, 29 de enero). *Proyecto del Tribunal Multilateral de Inversiones*. [https://policy.trade.ec.europa.eu/enforcement-and-protection/multilateral-investment-court-project\\_en?prefLang=es&etrans=es](https://policy.trade.ec.europa.eu/enforcement-and-protection/multilateral-investment-court-project_en?prefLang=es&etrans=es) [Traducción automática de la UE].
- Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. (2025). *Grupo de Trabajo III: Reforma del Sistema de Solución de Controversias entre Inversionistas y Estados*. [https://uncitral.un.org/es/working\\_groups/3/investor-state](https://uncitral.un.org/es/working_groups/3/investor-state)
- Comité Consultivo Sindical de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *The case for making country-by-country reporting public*. [https://tuac.org/wp-content/uploads/2017/12/1606t\\_beps\\_cbc-rev-1.pdf](https://tuac.org/wp-content/uploads/2017/12/1606t_beps_cbc-rev-1.pdf)
- Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. (2025). *Cuestiones de tributación relacionadas con la economía digitalizada y globalizada: Informe de los Co-Coordenadores* (Ítem 3(i) del Programa Provisional del Trigésimo Período de Sesiones). <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-03/CRP.1%20Digitalized%20Economy%2010%20March%20Rev%20230325%20final.pdf>
- Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo. (2018). *Paquete de Reformas para el Régimen Internacional de Inversiones de la UNCTAD* (edición 2018). UNCTAD Investment Policy Hub. <https://investmentpolicy.unctad.org/publications/1190/unctad-s-reform-package-for-the-international-investment-regime-2018-edition->
- Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo. (2022). *Facts on investor-state arbitrations In 2021: With a special focus on tax-related ISDS cases* (Notas Temáticas sobre AII 1). [https://unctad.org/system/files/official-document/diaepcbinf2022d4\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diaepcbinf2022d4_en.pdf)



- Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo. (2025). *Outcome document of the Fourth International Conference on Financing for Development*. [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-01/FfD4%20Outcome%20Zero%20Draft.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-01/FfD4%20Outcome%20Zero%20Draft.pdf?utm_source=chatgpt.com)
- Connolly, D. (2021, 21 de septiembre). G-24 warns that global tax deal will fail without better terms for developing countries. *EMN Tax*. <https://mnetax.com/g-24-warns-global-tax-deal-will-fail-without-better-terms-for-developing-countries-45752>
- Cosbey, A., Droege, S., Fischer, C. y Munnings, C. (2021). *Developing country implications of carbon border adjustment mechanisms*. International Institute for Sustainable Development.
- DeJong, M. (2017). *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios*. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios.
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas. (s. f.). *Objetivo 16*. Extraído el 26 de junio de 2025, de <https://sdgs.un.org/es/goals/goal16>
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas. (2023). *Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo [2021]*. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible. [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/MDT\\_2021\\_SP\\_web%20version%20%281%29\\_0.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/MDT_2021_SP_web%20version%20%281%29_0.pdf)
- de Wilde, M. (2025, 3 de febrero). *Two Pillars early '25: Ridiculousness*. Kluwer International Tax Blog. <https://kluwertaxblog.com/2025/02/03/two-pillars-early-25-ridiculousness/>
- Directiva UE 2013/34 (2013) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea*, L182, de 29 de junio de 2013. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>
- Dom, R., Custers, A., Davenport, S. R. y Prichard, W. (2022). *Innovations in tax compliance: Building trust, navigating politics, and tailoring reform*. Banco Mundial. <https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/766f9447-9932-5c5f-b662-90979995267d>
- EY. (n.d.). *European Parliament votes in favour of public CbC reporting*. EY. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/European\\_Parliament\\_votes\\_in\\_favor\\_of\\_public\\_Country-by-Country\\_reporting\\_in\\_first\\_reading/\\$FILE/2017G\\_04172-171Gbl\\_European%20Parliament%20votes%20in%20favor%20of%20public%20CbC%20reporting%20in%20first%20reading.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/European_Parliament_votes_in_favor_of_public_Country-by-Country_reporting_in_first_reading/$FILE/2017G_04172-171Gbl_European%20Parliament%20votes%20in%20favor%20of%20public%20CbC%20reporting%20in%20first%20reading.pdf)
- Falcão, T. (2024). Multilateral carbon tax treaty (MCTT). *ICTD*. <https://www.ictd.ac/publication/multilateral-carbon-tax-treaty/>
- Farah, E. (2008). Mandatory arbitration of international tax disputes: A solution in search of a problem. *SSRN Electronic Journal*, 9. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1115178>



- Faster Capital. (2025, 8 de abril). *Taxable presence: Presence and tax: How physical presence influences use tax*. <https://fastercapital.com/content/Taxable-Presence--Presence-and-Tax--How-Physical-Presence-Influences-Use-Tax.html>
- Foro Africano de Administración Tributaria. (2023, 12 de julio). *OCDE/G20 Inclusive Framework releases outcome statement on the Two-Pillar Solution – What does this mean for África?* <https://www.ataftax.org/oced-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa>
- Foro Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2017). *Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI*.
- G20. (2009, 7 de noviembre). *Reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales, Reino Unido*. [Comunicado]. [https://g7g20-documents.org/fileadmin/G7G20\\_documents/2009/G20/United%20Kingdom/Finance%20Track/1%20Ministers%27%20Language/Communiqu%C3%A9\\_07112009.pdf](https://g7g20-documents.org/fileadmin/G7G20_documents/2009/G20/United%20Kingdom/Finance%20Track/1%20Ministers%27%20Language/Communiqu%C3%A9_07112009.pdf)
- Global Solidarity Levies Task Force. (s. f.). *Global Solidarity Levies Task Force | For People and the Planet*. Global Solidarity Levies Task Force. Extraído el 26 de junio de 2025, de <https://solidaritylevies.org/>
- Global Tax Expenditures Database. (2020, 12 de marzo). *Global Tax Expenditures Database—GTED*. <https://gted.taxexpenditures.org/>
- Grupo de Acción Financiera. (2024). *Guía sobre beneficiario final y transparencia de otras estructuras jurídicas*. <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/translations/reports/Spanish-Guidance%20on%20Beneficial%20Ownership%20and%20Transparency%20of%20Legal%20Arrangements.pdf.coredownload.inline.pdf>
- Grupo de Alto Nivel sobre los Flujos Financieros Ilícitos procedentes de África. (2011). *Illicit financial flow*. La 4.ª reunión conjunta de la Comisión de la Unión Africana y la Comisión Económica para África de las Naciones Unidas. [https://au.int/sites/default/files/documents/40545-doc-FFI\\_REPORT.pdf](https://au.int/sites/default/files/documents/40545-doc-FFI_REPORT.pdf)
- Hearson, M. y Tucker, T. N. (2023). “An unacceptable surrender of fiscal sovereignty”: The neoliberal turn to international tax arbitration. *Perspectives on Politics*, 21(1), 225-240. <https://doi.org/10.1017/S1537592721000967>
- Heitmüller, F. (2025). *Scenarios for negotiating a UN Framework Convention on International Tax*. Institute of Development Studies. <https://www.ictd.ac/publication/scenarios-for-negotiating-a-un-framework-convention-on-international-tax/>
- International Institute for Sustainable Development. (2025). *COFFIS | Coalition on Phasing Out Fossil Fuel Incentives Including Subsidies*. International Institute for Sustainable Development. <https://www.iisd.org/coffis>
- Kana, L. (2025). *Informe del Comité Intergubernamental de Negociación sobre la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación sobre su sesión de organización. Asamblea General de las Naciones Unidas*.



- Kangave, J., Mascagni, G. y Occiali, G. (2024, 31 de julio). How to tax the ultra-rich: G20 proposal vs. the tools at hand. *International Centre for Tax & Development*. <https://www.ictd.ac/news/how-to-tax-the-ultra-rich-g20-proposal-vs-the-tools-at-hand/>
- La Casa Blanca. (2025, 21 de enero). *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)*. <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>
- Lavranos, N. y Castangna, S. (2025, 23 de abril). The potential impact of the UN Model Tax Convention on ISDS. *Kluwer Arbitration Blog*. <https://arbitrationblog.kluwerarbitration.com/2025/04/23/the-potential-impact-of-the-un-model-tax-convention-on-isds/>
- Markham, M. (2023). The timely resolution of mutual agreement procedure disputes – Secrets of success? *Bulletin for International Taxation*, 77(5). <https://doi.org/10.59403/3mds71d>
- Marley, P. y Gray, K. (2025, 18 de febrero). *Trump's plan to exit OECD deal threatens two Canada tax rules*. Bloomberg Tax. <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/trumps-plan-to-exit-oecd-deal-threatens-two-canada-tax-rules>
- Martin, N. (2024, 18 de noviembre). *G20 summit: Brazil's billionaire tax plan faces pushback*. Dw.com. <https://www.dw.com/en/g20-summit-brazils-plan-to-tax-super-rich-for-climate-poverty-faces-hurdles/a-70771591>
- Mehling, M. A., Asselt, H. van, Das, K., Droege, S. y Verkuil, C. (2019). Designing border carbon adjustments for enhanced climate action. *American Journal of International Law*, 113(3), 433-481. <https://doi.org/10.1017/ajil.2019.22>
- Moore, M. y Prichard, W. (2020). How can governments of low-income countries collect more tax revenue? En K. Hujo (Ed.), *The Politics of Domestic Resource Mobilization for Social Development* (pp. 109-138). Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-37595-9\\_4](https://doi.org/10.1007/978-3-030-37595-9_4)
- Ndubuisi, G., Owusu, S., Asiama, R., Avenyo, E. K. y UNU-WIDER. (2023). *Drivers of services sector growth acceleration in developing countries*. Documento de Trabajo de WIDER 2023/87. UNU-WIDER. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2023/395-6>
- Neate, R. (2020, 26 de octubre). Big tech accused of avoiding \$2.8bn in tax to poorest countries. *The Guardian*. <https://www.theguardian.com/business/2020/oct/26/big-tech-accused-of-avoiding-28bn-in-tax-to-poorest-countries>
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito. (2020). *Marco conceptual para la medición estadística de flujos financieros ilícitos*. [https://unctad.org/system/files/official-document/IFF\\_Conceptual\\_Framework\\_ESP.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/IFF_Conceptual_Framework_ESP.pdf)
- Oguttu, A. W. (2021). *Base erosion and profit shifting: A blueprint for Africa's response*. International Bureau of Fiscal Documentation.
- Organización de las Naciones Unidas. (2013). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf)



- Organización de las Naciones Unidas. (2022). Resolución 77/244: Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación (No. A/RES/77/244). <https://digitallibrary.un.org/record/3999979>
- Organización de las Naciones Unidas. (2023). Resolución 77/244: Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación. Informe del secretario general. A/C.2/78/L.18/Rev.1. <https://digitallibrary.un.org/record/4019360>
- Organización de las Naciones Unidas. (2025). Términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación: Resolución, A/AC.298/2. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n25/010/17/pdf/n2501017.pdf>
- Organización Mundial del Comercio. (2025). *Reforma de los subsidios a los combustibles fósiles*. <https://www.wto.org/indexsp.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (1998). *Harmful tax competition: An emerging issue*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2009). *Engaging with high net worth individuals on tax compliance*. <https://doi.org/10.1787/9789264068872-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014a). *Common Reporting Standard (CRS) and Crypto-Asset Reporting Framework (CARF)*. <https://web-archiv.eocd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/index.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014b). *Illicit financial flows from developing countries: Measuring OCDE responses*. [https://www.oecd.org/en/publications/measuring-oecd-responses-to-illicit-financial-flows-from-developing-countries\\_9789264203501-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/measuring-oecd-responses-to-illicit-financial-flows-from-developing-countries_9789264203501-en.html)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019, 27 de junio). *OECD secretary-general tax report to G20 leaders (Osaka, Japan, June 2019)*. [https://www.oecd.org/en/publications/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-leaders-osaka-japan-june-2019\\_5d658a9d-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-leaders-osaka-japan-june-2019_5d658a9d-en.html)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). *La OCDE presenta las normas modelo del Segundo Pilar para facilitar la aplicación interna del impuesto mínimo global del 15 %*. OCDE. <https://web-archiv.eocd.org/temp/2022-08-02/620181-la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023a). *2023 mutual agreement procedure statistics*. <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023b, 11 de octubre). *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>



- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2024a). *OCDE series on carbon pricing and energy taxation*. [https://www.oecd.org/en/publications/oecd-series-on-carbon-pricing-and-energy-taxation\\_05b80588-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/oecd-series-on-carbon-pricing-and-energy-taxation_05b80588-en.html)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2024b). *Peer review of the automatic exchange of financial account information 2024 update*. [https://www.oecd.org/en/publications/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2024-update\\_1aa02413-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2024-update_1aa02413-en.html)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2025). *Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches*. <https://www.oecd.org/en/about/programmes/inclusive-forum-on-carbon-mitigation-approaches.html>
- Ostránský, J., Sarmiento, F. y Nikierma, S. (2025). *¿Por Qué Es Necesaria la Reforma de los Tratados de Inversión y la Solución de Controversias entre Inversionista y Estado? Preguntas y respuestas*. International Institute for Sustainable Development. <https://www.iisd.org/system/files/2025-04/investment-treaty-and-isds-reform-questions-answers-es.pdf>
- Owusu, S., Szirmai, A. y Foster-McGregor, N. (2021). The rise of the service sector in the global economy. En L. Alcorta, N. Foster-McGregor, B. Verspagen y A. Szirmai (Eds.), *New Perspectives on Structural Change: Causes and Consequences of Structural Change in the Global Economy* (pp. 270-297). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198850113.003.0013>
- Oxfam. (2022). *The effect of the OCDE's Pillar 1 proposal on developing countries* [Documento Informativo de Oxfam]. <https://www.oxfamamerica.org/explore/research-publications/the-effect-of-the-oecd-pillar-1-proposal-on-developing-countries/>
- Panel de Alto Nivel de las Naciones Unidas sobre Responsabilidad Financiera Internacional, Transparencia e Integridad. (2021). *Integridad financiera para el desarrollo sostenible*. [Informe del Panel]. [https://factipanel.org/docpdfs/FACTI\\_Panel\\_Report\\_ES.pdf](https://factipanel.org/docpdfs/FACTI_Panel_Report_ES.pdf)
- Parrinello, Q., Barake, M. y Le Pouhaër, E. (2023). *The long road to Pillar One implementation* [Nota]. European Union Tax Observatory. <https://www.taxobservatory.eu/es/publication/the-long-road-to-pillar-one-implementation-impact-of-global-minimum-thresholds-for-key-countries-on-the-effective-implementation-of-the-reform/>
- Quiñones, N. (2022). An unfinished patchwork: An assessment of the current international tax dispute resolution system from a developing country perspective | IBFD. *World Tax Journal*, 14(4), 654-657. <https://doi.org/10.59403/3nm40ac>
- Riddell, R., Ahmed, N., Maitland, A., Lawson, M. y Taneja, A. (2024). *Inequality Inc. How corporate power divides our world and the need for a new era of public action*. Oxfam International. <https://doi.org/10.21201/2024.000007>
- Robertson, J. (2017, 5 de diciembre). First tax havens blacklist published by UE. *British Broadcasting Company*. <https://www.bbc.com/news/business-42237315>
- Santoro, F. y Waisiwa, R. (2023, 9 de mayo). Small nets for big fish? Tax enforcement on the richest – Evidence from Uganda. *International Centre for Tax & Development*. <https://www.ictd.ac/publication/small-nets-big-fish-tax-enforcement-richest-evidence-uganda-rib/>



- Schultz, A. y Palansky, M. (2024). Taxing extreme wealth: What countries around the world could gain from progressive wealth taxes. *Tax Justice Network*. <https://taxjustice.net/reports/taxing-extreme-wealth-what-countries-around-the-world-could-gain-from-progressive-wealth-taxes/>
- Spanjers, J. y Kar, D. (2015, 8 de diciembre). Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013. *Global Financial Integrity*. <https://gfin integrity.org/report/illicit-financial-flows-from-developing-countries-2004-2013/>
- TBI entre Canadá y Mongolia. (2016). Extraído de <https://edit.wti.org/document/show/045f5d40-9369-42d3-8189-74f87525dc1a?page=3>
- Tratado Bilateral de Inversión entre el Gobierno de la República de Uzbekistán y el Gobierno de la República de India. (2024). Extraído de <https://edit.wti.org/document/show/f9061cec-381c-43d8-b7d2-85b71414e364>
- Tratado de Cooperación y Facilitación de Inversiones entre la República Federativa del Brasil y la República de la India. (2020). Extraído de <https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/5912/download>
- Unión Europea. (2025). *La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales*. Consilium. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>
- Vargas, C. C. (2024). *Informe sobre la sesión organizativa del Comité Especial encargado de Redactar los Términos de Referencia para una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*. Asamblea General de las Naciones Unidas.
- Zhan, X. J. y Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (Eds.). (2015). *Informe sobre las inversiones en el mundo 2015: Reformar la gobernanza internacional en materia de inversiones*.
- Zucman, G. (2024). *Un plan de acción para un impuesto mínimo coordinado sobre los 'milmillonarios'*. Encargado por la Presidencia brasileña del G20.

©2025 International Institute for Sustainable Development  
Publicado por el Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible

**Oficina central**

111 Lombard Avenue, Suite 325  
Winnipeg, Manitoba  
Canada R3B 0T4

**Tel:** +1 (204) 958-7700  
**Sitio web:** [www.iisd.org](http://www.iisd.org)  
**X:** @IISD\_news



[iisd.org](http://www.iisd.org)