

# ESTUDIO SOBRE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA COLABORACIÓN FISCAL ENTRE LOS ESTADOS

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

Profesor de Derecho Financiero y tributario

[gsanchezarchidona@uma.es](mailto:gsanchezarchidona@uma.es)

*Universidad de Málaga*

**Resumen:** El presente trabajo se centra en el análisis de la colaboración fiscal entre los Estados a lo largo de los años, y de cómo han evolucionado los instrumentos para conseguir tal fin. Concretamente, se parte de la premisa de que la realidad económica ha ido marcando la necesidad de articular medidas para eliminar, primero, durante el siglo XIX y gran parte del XX la doble imposición internacional de las rentas, principalmente mediante los convenios de doble imposición bilaterales, y segundo, actualmente, la doble no imposición de las rentas, mediante el multilateralismo fiscal y los convenios fiscales multilaterales.

**Abstract:** This paper analyzes the fiscal collaboration between states over the years, and how the instruments have evolved to achieve this. Specifically, the premise is that economic reality has guided a process of articulation of measures to eliminate, first, during the XIX century and much of the twentieth international double taxation of incomes, mainly through bilateral double taxation agreements, and second, currently double the non-taxation of income through tax multilateralism, specifically, multilateral tax treaties.

**Palabras clave:** Colaboración fiscal; bilateralismo; multilateralismo; doble imposición; doble no imposición; convenios fiscales multilaterales

**Keywords:** Tax cooperation; bilateralism; multilateralism; double taxation; double non-taxation; multilateral tax treaties

**Sumario:** 1. A modo de introducción: la importancia del análisis de la evolución en la colaboración fiscal entre los Estados. 2. La colaboración bilateral. 2.1 En el siglo XIX: un atisbo inicial de colaboración. 2.2. En el siglo XX: la importancia de los organismos internacionales en la cohesión tributaria internacional. 2.2.1. *La Sociedad de Naciones*. 2.2.2. *La labor de la OCDE en la articulación de un modelo de convenio*. 3. La colaboración multilateral. 3.1. El avance hacia el multilateralismo: la consolidación de los convenios fiscales multilaterales. 3.2. El multilateralismo fiscal como acepción amplia: concepto y causas de su adopción internacional. 3.3. Sobre la configuración del instrumento multilateral del plan de acción BEPS como solución fiscal ¿definitiva? 4. Conclusiones. Bibliografía de referencia.

## **1. A modo de introducción: la importancia del análisis de la evolución en la colaboración fiscal entre los Estados**

Si por algo se puede caracterizar el estudio de la evolución de la colaboración fiscal entre los Estados es por su adaptación a una realidad económica en constante cambio.

Durante más de doscientos años, la realidad económica ha puesto continuamente en jaque los estándares de tributación articulados por los Estados, además de que con la progresiva interacción de diversos agentes económicos en el contexto tributario internacional han ido aflorando nuevas lagunas y fricciones no abordadas anteriormente.

Por ello, la importancia que adquiere el estudio de cómo han evolucionado los mecanismos de colaboración fiscal entre los Estados es mayúscula, ya que constituye el génesis por el que se configuran los sistemas tributarios modernos.

El objeto de este estudio lo constituye, por tanto, el análisis de la evolución de un sistema basado en el bilateralismo entre los Estados mediante la firma de los más que conocidos convenios de doble imposición, principalmente en los últimos años del siglo XIX y gran parte del siglo XX, a un sistema en el que, actualmente, las estrategias y medidas giran en torno a la cohesión y consenso entre el mayor número de Estados posibles, es decir, el multilateralismo fiscal. Es así como los Estados han pasado de combatir la doble imposición a combatir la doble no imposición, y requiere de nuestra atención los motivos y la metodología de esa evolución, siempre teniendo en cuenta, como ya hemos comentado, que es la realidad económica la que ha demandado esos cambios a lo largo de los años.

Se exponen, por tanto, desde los primeros convenios de doble imposición articulados en el siglo XIX, pasando por la labor realizada por la Sociedad de Naciones y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) en el siglo XX, al papel que actualmente tienen los convenios fiscales multilaterales, analizando, por un lado, las experiencias que se han sucedido a lo largo de los años, y por otro, el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS como posible solución fiscal definitiva.

## **2. La colaboración bilateral**

### **2.1 En el siglo XIX: un atisbo inicial de colaboración fiscal**

El siglo XIX fue un período de multitud de cambios políticos, sociales y económicos. Entre estos últimos, bien es sabido el impacto de las revoluciones industriales en Europa Occidental y Norteamérica entre los años 1820 a 1840 y 1880 a 1914.

A partir de la entrada en el año 1800, la riqueza y la renta per cápita se multiplicó a la vez que los procesos productivos vieron disminuidos el tiempo de realización. Como afirma LUCAS, “por primera vez en la historia, el nivel de vida de las masas y la gente común experimentó un crecimiento sostenido. No hay nada remotamente parecido a este comportamiento de la economía en ningún momento del pasado”<sup>1</sup>.

Evidentemente, esta serie de cambios en la actividad económica internacional influyeron sobremedida en la configuración de los parámetros fiscales internacionales y pusieron en jaque a los estándares de tributación articulados hasta la fecha.

---

<sup>1</sup> LUCAS, R., *Lectures on Economic Growth*. Cambridge, Harvard University Press, 2002, pp. 109-110

Es así como, adentrados en el siglo XIX, urgía la necesidad de instrumentar mecanismos que solucionasen los problemas de doble imposición internacional de las rentas; particularmente, centrados en solventar dos disyuntivas:

1. La necesidad de armonizar la tributación sobre una misma renta que es gravada por dos o más Estados distintos; y
2. Mantener al mismo tiempo las condiciones fiscales que asegurasen su competitividad a nivel global

La doctrina científica ha venido discutiendo sobre este asunto. Entre otros, PICCIOTO argumenta que la necesidad de articular mecanismos eficaces para acabar con la doble imposición a finales del siglo XIX fue acogida con ímpetu, sin embargo, pronto se apreciaron cómo las particularidades fiscales de cada Estado generaban multitud de casuísticas que, incluso, hoy día carecen de una solución eficaz<sup>2</sup>.

Los primeros convenios de doble imposición no abordaban el problema desde una perspectiva global, sino que se limitaban a solventar determinados aspectos que acaecían entre los Estados en situaciones concretas. Es decir, los Estados, a pesar de querer articular instrumentos que erradicasen un problema tan acuciante como es la doble imposición de las rentas, preferían conservar su esfera de soberanía fiscal y articular, entre los Estados interesados cláusulas y soluciones particulares.

Como señaló BÜHLER, los convenios de doble imposición más antiguos fueron los denominados <<tratados de doble imposición>> implementados en 1843 y 1845, firmados por Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia, si bien abordaban exclusivamente cuestiones relativas a la asistencia administrativa recíproca entre los Estados firmantes<sup>3</sup>.

Por su parte CALDERÓN CARRERO<sup>4</sup> cita un bloque de convenios que abordan también particulares casuísticas; en este caso, los agentes diplomáticos o consulares y exenciones o beneficios sobre éstos, que son los siguientes:

- El Convenio de 22 de febrero de 1870 entre España y el Imperio Alemán, en el que se determinan las atribuciones, derechos, privilegios e inmunidades de los agentes consulares;
- El Convenio de 18 de mayo de 1871 y de 10 de febrero de 1873 entre España y los Países Bajos en la misma materia; y
- El Convenio de 3 de julio de 1880 sobre el derecho de protección de Marruecos<sup>5</sup>.

Después del período comprendido entre 1870 a 1898, en el que, como venimos comentando, los problemas de doble imposición se abordaban entre los Estados articulando cláusulas concretas, el 21 de junio de 1899 se firmó el primer convenio de

<sup>2</sup> Cfr. PICCIOTO, S., *International Business Taxation*, Quorum Books, Nueva York, 2013, pp. 3-6.

<sup>3</sup> Cfr. BÜHLER, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, (Edición castellana de CERVERA TORREJÓN, F.) Edit. De Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp. 69-70.

<sup>4</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 33.

<sup>5</sup> Se tiene referencia de este convenio como el primer multilateral existente, si bien, como hemos repetido, con cognición limitada al supuesto concreto de los agentes diplomáticos o consulares. Los países que formaban parte del mismo son España, Francia, Prusia, Alemania, Hungría, Austria, Dinamarca, Bélgica, Estados Unidos, Reino Unido, Italia, Portugal, Suecia, Noruega, y el sultán de Marruecos.

doble imposición entre Austria y Prusia que afrontaba desde una perspectiva amplia y global la doble imposición, diferenciándose de este modo de los convenios elaborados hasta la fecha<sup>6</sup>.

En España, como afirma OTERO CASTELLÓ, el primer convenio que firmó España en el plano de la doble imposición internacional fue en 1862 con Francia, con ocasión de los impuestos de carácter extraordinario, siendo calificado por el autor como un Convenio Consular<sup>7</sup>.

## 2.2 En el siglo XX: la importancia de los organismos internacionales en la cohesión tributaria internacional

### 2.2.1 *La Sociedad de Naciones*

Finalizada la Primera Guerra Mundial se produjo un amplio desarrollo de la red de convenios de doble imposición, especialmente en la zona europea, debido a la expansión y el desarrollo industrial de dichos territorios. Consecuentemente, cuanto mayor fuese el grado de industrialización, mayores serían los problemas de doble imposición entre los Estados.

Es así como el papel asumido por la Sociedad de Naciones, no sólo como adalid del mantenimiento de la paz y seguridad internacional sino también en materia tributaria es destacable. Esta institución contribuyó a una homogeneización de la red de convenios de doble imposición firmados hasta la fecha, y al mismo tiempo, como argumenta SERRANO ANTÓN, comenzó su búsqueda hacia un modelo de convenio o patrón común que sirviera como punto de partida para futuras negociaciones<sup>8</sup>.

En el año 1921, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones nombró a cuatro expertos –conocidos como el Comité de los Cuatro Economistas- con el fin de elaborar un informe sobre Fiscalidad internacional, que finalmente se presentó en 1923<sup>9</sup>. Paralelamente, en el año 1922, la Sociedad de Naciones también convocó a siete expertos para estudiar la doble imposición internacional, cuyo informe final fue presentado en 1925.

Los resultados de sendos informes no difieren, y comparten en esencia los parámetros comunes, ya que en ambos se pone de manifiesto la necesidad de un reparto justo y equitativo del poder tributario a fin de eliminar la doble imposición tanto en el país de residencia como en el de la fuente.

Hay que destacar muy especialmente la labor conciliadora y de armonización tributaria de la Sociedad de Naciones, que en principio no debía ser desarrollada por ésta. Así, y gracias a su labor, los informes publicados y las conclusiones que éstos recogían sirvieron de base para articular en el futuro mecanismos tendentes a elaborar un

---

<sup>6</sup> Vid. SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional (I)*, CEF, Madrid, 2015, p. 281.

<sup>7</sup> Cfr. OTERO CASTELLÓ, J., *Fiscalidad Internacional española*, Edit. De Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 59.

<sup>8</sup> SERRANO ANTÓN, F., “Los principios básicos... *op. cit.*, p. 282.

<sup>9</sup> Consúltese el informe en BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, “Report on Double Taxation”. League of Nations, 1923.

estándar o patrón homogéneo en materia de convenios fiscales bilaterales entre los Estados, concretamente, tras el año 1925.

En este sentido, tres son los modelos de convenio de doble imposición a destacar: el Modelo de Convenio de 1928; el Modelo de Convenio de México de 1943; y el Modelo de Convenio de Londres de 1946.

Con relación al primero de ellos, la labor desarrollada por los expertos designados por la Sociedad de Naciones en los informes de 1923 y 1925 sentaron las bases sobre cómo abordar la cohesión tributaria internacional en los convenios de doble imposición que se implementasen en el futuro<sup>10</sup>.

En octubre de 1928 se produjo un hito en la configuración de los convenios bilaterales de doble imposición. La Sociedad de Naciones aprobó un modelo de carácter global en materia de renta para la eliminación de la doble imposición, así como los modelos relativos a la imposición sobre sucesiones, asistencia mutua y asistencia judicial en materia de tributos, si bien todos estos con un criterio de gravamen en el país de la residencia como característica principal<sup>11</sup>, aunque su eficacia práctica fue mínima.

Situados en el segundo, y si bien es cierto que el Modelo de Convenio de 1928 no llegó a buen puerto, sirvió como base para la labor desarrollada entre 1930 y 1935, período en el que se publicaron dos borradores de modelos de convenio, nuevamente no fructíferos, pero que introdujo la idea de un criterio de sujeción de las rentas en el estado de la fuente, característica no habitual hasta la fecha.

En los primeros años de la década de 1940, América Latina asumió un papel especial en la publicación de un modelo de convenio propio y autónomo del pretendido por la Sociedad de Naciones, que dio lugar al Modelo de Convenio de México de 1943 que, como posteriormente se comprobó, tuvo escasa aceptación mundial. Como característica principal, se hizo hincapié en un criterio de gravamen en el país fuente, en contraposición a las características que definían al Modelo de Convenio de 1928.

A pesar de la escasa aceptación mundial de este Convenio, hay que reseñar su labor pionera para asentar las bases que contribuyesen en el futuro a realizar modificaciones a fin de lograr una mayor cohesión entre los países intervinientes, siendo esta labor, en su justa medida, deudora del actual Modelo de Convenio de la OCDE.

Por último, con relación al tercer Modelo de Convenio, tras la estela del Modelo de Convenio de 1943, y dada su escasa aceptación global, se consiguió un cierto consenso en la comunidad internacional con el que partir hacia futuras modificaciones. Esto ocurrió en el año 1946, y principalmente gracias a la participación de una mayoría de los países industrializados<sup>12</sup> que revisaron el Modelo de Convenio de 1943 y lo

---

<sup>10</sup> En este sentido, HENSEL, A., *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 115 (traducción de BÁEZ MORENO, A., GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., y ORTÍZ CALLE, E.,) destaca la Conferencia de Ginebra de 1928 sobre doble imposición como la pionera en la proposición de proyectos que sirviesen como sustento y base a aquellos Estados que quisieran firmar un convenio de doble imposición en el futuro, si bien se excluyó la posibilidad de la firma de un tratado o convenio multilateral en estos términos.

<sup>11</sup> SERRANO ANTÓN, F., “Los principios básicos... *op. cit.* p. 282.

<sup>12</sup> Esta resultó ser una de las principales diferencias con relación a su predecesor, ya que en aquella ocasión los países que lo promovieron fueron países menos industrializados, al contrario que en el Modelo de Convenio de Londres de 1946.

adaptaron a los criterios y estándares favorables a sus intereses<sup>13</sup>, estableciendo unos parámetros en los que el reparto del poder tributario contiene una estructura similar al actual Modelo de Convenio de la OCDE.

Sin embargo, tras la disolución de la Sociedad de Naciones el 18 de abril de 1946, la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) no tomó el testigo de su predecesora en materia tributaria<sup>14</sup>, produciéndose una situación de incertidumbre en el plano de la elaboración de un Modelo de Convenio, ya que era evidente que los esfuerzos empleados hasta el momento debían incorporarse o adherirse a otra organización que continuase el trabajo.

### 2.2.2 *La labor de la OCDE en la articulación del Modelo de Convenio*

La Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) –posteriormente denominada OCDE con la incorporación de Estados Unidos y Canadá– continuó con el trabajo realizado años atrás por la Sociedad de Naciones en el plano tributario internacional, y con especial interés en utilizar como base los Modelos de Convenio de México y Londres, a pesar de que en sus inicios no fueran globalmente aceptados.

En el año 1956, la OECE creó el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) cuya tarea principal consistía articular los mecanismos e instrumentos necesarios para cohesionar un modelo de convenio<sup>15</sup> que erradicase la doble imposición internacional y que tuviese la suficiente relevancia internacional como para ser globalmente aceptado y ratificado.

Como estableció el propio Informe del CAF, se pretendía encontrar un punto de encuentro “que resolviese definitivamente los problemas de doble imposición existentes entre los Estados miembros de la OCDE y que fuese aceptado por todos los países miembros<sup>16</sup>”. Así, el resultado fue la publicación de cuatro informes provisionales entre los años 1956 a 1961 que recogían un articulado estándar para implementar un nuevo modelo de convenio, y que resultó ser de vital trascendencia en la configuración del Modelo de Convenio de la OCDE (en lo sucesivo, MCOCDE) de 1963, el primer gran convenio de doble imposición bilateral internacionalmente aceptado.

Esta necesidad en la implementación de un nuevo MCOCDE venía dada, en opinión de MESERE, fundamentalmente por dos cuestiones: en primer lugar, las discrepancias existentes entre los parámetros establecidos en los Modelos de México y Londres y la mayoría de países potencialmente firmantes de los mismos; y en segundo lugar, por la creciente dependencia económica entre los países y los efectos negativos derivados de una doble imposición para cualquiera de los dos Estados firmantes, sumado,

---

<sup>13</sup> Como hace referencia SERRANO ANTÓN, F., “Los principios básicos... *op. cit.*, p. 282 los principales cambios se produjeron en materia de dividendos, intereses y cánones.

<sup>14</sup> La disolución de la sociedad de Naciones supuso un hito en el Derecho Internacional, a la vez que nacía en la Conferencia de San Francisco la Organización de Naciones Unidas. En opinión de CARRILLO SALCEDO, J.A., *Globalización y orden internacional*, Secretariado de publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 2005, pp. 123-125 la disolución de la Sociedad de Naciones se basa fundamentalmente en el fracaso del cumplimiento de su objetivo primordial, que no es otro que el mantenimiento de la paz y seguridad internacional, ya que asistió impotente, entre otros conflictos bélicos, al desencadenamiento de la Segunda Guerra Mundial.

<sup>15</sup> Si bien, eso sí, con la bilateralidad como nota dominante.

<sup>16</sup> *Cfr.* OECD “Model Double Taxation Convention on Income and on Capital”, París, 1977.

obviamente, al estrecho cerco de relaciones comerciales establecidas entre los países de Europa tras la Segunda Guerra Mundial<sup>17</sup>.

Así, el 1 de julio de 1963 se presentó el primer proyecto de convenio de doble imposición bilateral sobre renta y patrimonio junto con unos comentarios al modelo de convenio (en adelante, CMC) de carácter interpretativo, acordes a su validez en el plano comunitario<sup>18</sup>, siendo el primero en tener una estructura definida y que sirvió de base para los futuros MCOCDE, y del que hay que reseñar dos aspectos.

En primer lugar, la disposición contenida en el artículo 4 del MCOCDE de 1963 sobre el domicilio fiscal y la posible solución para solventar problemas de consideración de dos Estados a un mismo sujeto activo como residente<sup>19</sup> supuso un enorme avance en la simplificación de un problema de tal envergadura como es la calificación doble de residencia de un mismo sujeto<sup>20</sup>.

Y en segundo lugar, la singularización de Irlanda y Estados Unidos, lo que a la postre se convertiría en habitual, y la introducción de reservas al artículo 4 del MCOCDE<sup>21</sup>.

A pesar de la excelente labor llevada a cabo en la publicación del MCOCDE de 1963, entre 1964 y 1977 la OCDE procedió a revisar dicho Modelo debido a la relevancia adquirida por los Comentarios y la práctica tributaria internacional, que fueron provocando situaciones no deseadas producto de unas lagunas y fricciones que no pudieron observarse en el momento de publicación del MCOCDE en 1963.

Es así como el 11 de abril de 1977 se aprueba una reforma parcial del MCOCDE y de sus comentarios, centrada, como expone SERRANO ANTÓN<sup>22</sup>, en dos situaciones fundamentales:

1. El país de la residencia eliminaría, mediante imputación o exención, la doble imposición generada; y
2. El país de la fuente como contrapartida reduciría en gran porcentaje el objeto de su poder tributario en la fuente y los tipos de gravamen que aplicaría como retención

<sup>17</sup> Cfr. MESERE, K., "The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Convention on Income and Capital", *European Taxation*, núm. 246, 1993, p. 223-256.

<sup>18</sup> Vid. OCDE "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital", París, 1963.

<sup>19</sup> Rezaba el artículo 4.2 del MCOCDE de 1963: "Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física resulte residente de ambos Estados contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas...".

<sup>20</sup> Vid. CMC OCDE de 1963, artículo 4, párrafo 2.13, cláusula que fue usada posteriormente en multitud de convenios de doble imposición, y que atribuía preferencia, en supuestos de doble residencia, al Estado contratante donde el interesado dispusiera de una vivienda permanente.

<sup>21</sup> En los CMC OCDE de 1963, artículo 4, párrafo 3.21 y 22, trataban la singular caracterización de Irlanda y Estados Unidos de la siguiente forma: (21) "Irlanda no puede comprometerse a no considerar como residente en su territorio a las personas físicas que tengan ese carácter según la legislación irlandesa. En los Convenios concluidos por Irlanda con otros países, la doble imposición, ocasionada por doble residencia, se evita por medio de los métodos de exención o imputación". (22) "Como en Estados Unidos es tradicional la sujeción por nacionalidad (o por el lugar de constitución cuando se trata de sociedades), este país se reserva el derecho de aplicar este criterio en los Convenios que concluya con otros países miembros de la OCDE".

<sup>22</sup> SERRANO ANTÓN, F., "Los principios básicos... *op. cit.*, p. 293.

Es reseñable que la demanda que pretendía satisfacer la reforma del MCOCDE cubría, casi en su totalidad, la necesidad acuciante y manifiesta en la comunidad internacional sobre la eliminación de la doble imposición de rentas. Así, no es extraño que la década de 1970 y 1980 estuviese marcada por la amplia aceptación del MCOCDE de 1977, y se pretendía, por un lado, una expansión internacional del MCOCDE, y por otro lado, a la vez que su expansión, una constante adaptación práctica y supervisión de posibles deficiencias.

Por ello, y con el objetivo de solventar dichas lagunas, durante un período temporal de 15 años el CAF continuó trabajando y publicó una serie de informes sobre posibles puntos de conflicto y propuestas de solución, que muchas de ellas suponían una modificación del MCOCDE.

Estas sugerencias y el trabajo desarrollado por la OCDE fueron finalmente incorporados en el nuevo MCOCDE del año 1992, publicado el 23 de julio, si bien el propio CAF advirtió que en los próximos años se producirían revisiones del MCOCDE y de los Comentarios más frecuentemente<sup>23</sup>, que se llevaron a cabo durante los años 1993 a 1999.

La instauración de un MCOCDE estandarizado y sobre el que los Estados pudieran modular su aplicación mediante los comentarios o la introducción de reservas producía ventajas e inconvenientes: por un lado, era deseable articular un instrumento de cohesión tributaria en materia de renta y patrimonio que evitase o eliminase problemas de doble imposición; y por otro lado, la evolución de la actividad económica y la globalización hacía que cada vez más se produjesen nuevas casuísticas, y consecuentemente, mayores problemas a la hora del reparto del poder tributario entre los Estados, introduciéndose cada vez más reservas al articulado del MCOCDE e incluso observaciones al mismo, siendo este el motivo por el que las modificaciones efectuadas durante la última década de 1990 giraron sobre la modificación de los CMC OCDE, y no tanto en la interpretación de su articulado.

En síntesis, no nos cabe duda de que la labor desempeñada por la Sociedad de Naciones primero, y por la OCDE más adelante en la configuración de un modelo de convenio de doble imposición bilateral resulta fundamental para analizar el actual MCOCDE, y cuyo objetivo primordial ha sido articular un instrumento en el ámbito de la fiscalidad internacional que solucionase los problemas de doble imposición internacional<sup>24</sup>, caracterizándose estos modelos de convenio por dos aspectos: uno, la bilateralidad; y dos, una tendencia a la expansión global, si bien su eficacia práctica quedó reducida al plano europeo.

En otro orden de cosas, hay que destacar que aunque una amplia mayoría de países suscribieron el MCOCDE como acuerdo estándar para establecer soluciones frente a la doble imposición de las rentas, no es el único modelo de convenio existente. Es más, existen multitud de modelos de convenio entre determinados países y territorios que difieren en gran medida del MCOCDE.

Así, el principal problema reside en el criterio de sujeción de las rentas, bien en el país de la fuente o bien en el de residencia<sup>25</sup>. La cuestión no es baladí, ya que la elección de

---

<sup>23</sup> Vid. OCDE "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital", París, 1992.

<sup>24</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición...* op. cit, pp. 59-64.

<sup>25</sup> Es así como el Modelo de México, basado en un gravamen en el país de la fuente no tuvo una gran aceptación global, debido al conflicto de intereses de los países industrializados, aunque en la actualidad,

un modelo de convenio trae consigo repercusiones de carácter monetario, *v. gr.*, un criterio de sujeción de las rentas en el país de la fuente, es decir, donde se genera la renta, puede condicionar la atracción de inversión extranjera directa en el mismo, y en consecuencia, que los países poseedores de capital se cuestionen su inversión.

Por sus caracteres diferenciadores frente al MCOCDE, entre otros, traemos a colación tres: el modelo ONU; el modelo EE.UU.; y el modelo holandés.

El primero de ellos, implementado en 1977 por la ONU, tiene un trasfondo importante, ya que el rol de la ONU no es el tenido antaño por la Sociedad de Naciones, cuando ésta última se posicionaba como líder en la cohesión tributaria internacional. Ahora bien, no debe olvidarse que actualmente la ONU cuenta con 193 miembros (a diferencia, estadísticamente, de los 33 que componen la OCDE) que nos lleva a valorar la viabilidad de sus acciones o recomendaciones ya que, hipotéticamente, la repercusión de estas medidas debería ser mayor por el amplio número de países que se congregan de manera plenaria en la Asamblea General de Naciones Unidas<sup>26</sup>.

Dicho esto, si bien la estructura del Modelo de Convenio de la ONU es similar al MCOCDE, la principal diferencia se aprecia en el protagonismo adquirido por el gravamen en el Estado de la fuente, en detrimento del gravamen en el Estado de la residencia, tratando por todos los medios, como se establece en el articulado del propio modelo, de que las rentas se graven allí donde se generen<sup>27</sup>.

Muy sucintamente, como trae a colación SERRANO ANTÓN, las principales novedades del MCONU (aprobada su última versión en 2011) se pueden concretar en las siguientes pautas<sup>28</sup>:

1. Establecimiento de un arbitraje obligatorio con carácter vinculante de carácter subsidiario a una disputa que no pueda solventarse conforme al procedimiento habitual;
2. Reafirmar la importancia que adquiere el intercambio de información en el ámbito del MCONU;
3. En el plano de la recaudación, establece normas sobre las que los Estados pueden basarse; y
4. En el plano de las ganancias de capital o plusvalías, se prevé una imposición sobre ellas para prevenir una posible evasión de impuestos

Con relación al segundo de ellos, EE.UU. desarrolló en 1977 su propio Modelo de Convenio, cuya última versión data de 2006, en el que se aprecia un cambio en la tendencia americana debido a la firma de los recientes convenios de doble imposición bilaterales con terceros países y las particularidades que genera.

---

como veremos posteriormente, el Modelo ONU siga el mismo parámetro, fundamentado en los beneficios que conlleva para los países menos industrializados.

<sup>26</sup> Igualmente, conviene destacar la labor llevada a cabo por el ECOSOC (Consejo Económico y Social de Naciones Unidas), organismo especializado de Naciones Unidas en aspectos económicos y financieros.

<sup>27</sup> Este objetivo, perseguido desde hace años, es el germen del Plan de Acción BEPS, es decir, que los beneficios tributen en el territorio donde se generen. Por tanto, no hay que obviar que los objetivos que se perseguían entonces coinciden, en su justa medida, con los que se persiguen actualmente las organizaciones internacionales líderes en la lucha contra el fraude fiscal internacional (*v.gr.*, OCDE y Unión Europea).

<sup>28</sup> SERRANO ANTÓN, F., "Los principios básicos... *op. cit.*, pp. 286-287.

Así, las diferencias fundamentales respecto al MCOCDE, muy sucintamente podrían sintetizarse en lo siguiente:

1. Dividendos: gravados al 15% o 5% según casos;
2. Intereses: salvo alguna particularidad, gravados al 0%;
3. Cánones: con un porcentaje de gravamen nulo, del 0%;
4. Rentas derivadas de inmuebles: sin reducción del tipo de gravamen; y
5. Rentas derivadas de pensiones: gravadas únicamente en el país de residencia

Por último, mencionamos el modelo de convenio holandés, de 1988, si bien como argumenta VAN RAAD, resultaría algo precipitado compararlo en importancia y utilidad con los MCOCDE o EE.UU., ya que las propias autoridades holandesas prefieren no hablar de la existencia de un Modelo de Convenio, y se refieren al *Standard* holandés como un conjunto de principios básicos de la política holandesa en materia de fiscalidad internacional<sup>29</sup>.

### 3. La colaboración multilateral

#### 3.1 El avance hacia el multilateralismo: la consolidación de los convenios fiscales multilaterales

Aunque vengamos comentando a lo largo de este trabajo que la tónica general en la colaboración fiscal entre los Estados ha sido la bilateralidad, manifestada mediante la firma de convenios de doble imposición entre los Estados interesados, también se han dado experiencias internacionales de carácter multilateral, y algunas de ellas muy fructíferas.

Como bien ha puesto de manifiesto la doctrina norteamericana, el punto de inicio en los esfuerzos para coordinar los regímenes fiscales entre varios países usando como pretexto un convenio multilateral se remonta a los trabajos de la Sociedad de Naciones y la Primera Guerra Mundial<sup>30</sup>, en los que se encargó a un grupo de prestigiosos economistas que redactaran un informe donde se recogiesen soluciones alternativas frente a los convenios de doble imposición<sup>31</sup>. Sin embargo, estos esfuerzos quedaron sin eficacia práctica puesto que la conclusión principal que se plasmó en dicho informe fue que la Sociedad de Naciones debía centrarse en los convenios de doble imposición bilaterales en lugar de abordar o promover los convenios multilaterales<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Véase al respecto el trabajo exhaustivo de comentario sobre el *Standard Treaty* holandés en VAN RAAD, K., *The Netherlands Model Income Tax Treaty*, *Intertax*, núm. 16, 1988, pp. 234-242.

<sup>30</sup> Véase LANG, M., y SCHUCH, J., "Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty", *EC Tax Review*, núm. 9, 2000, pp. 39-44; LOUKOTA, H., (Dir.), "Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network" en *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, Wolter Kluwers, Londres, 1998, pp. 86-89.

<sup>31</sup> BRUINS, W., EINAUDI, L., SELIGMAN, E., y STAMP, S., *op. cit.*

<sup>32</sup> No sólo eso, en el seno de la institución se produjo una confrontación en las posturas defendidas; desde aquellas voces que promovían un reemplazo del sistema bilateral de convenios hacia un sistema multilateral, hasta la coexistencia de convenios bilaterales y multilaterales recogiendo éste último las particulares casuísticas que no abarcaba la red bilateral de convenios. Véase para más detalle LOUKOTA, H., (Dir.) "Multilateral... *op. cit.*, p. 87; DUNLOP, J., "Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty", *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27, 2006, pp. 227-233; OLIVER, D., "Tax Treaties and the Market State", *Tax Law Review*, núm. 4, 2003, pp. 587-608.

En esta línea, MARTÍN JIMÉNEZ pone de manifiesto que uno de los primeros convenios con carácter multilateral es el Acuerdo General sobre el Comercio y las Tarifas (conocido como GATT) firmado en 1948, si bien tras el nacimiento de la Organización Mundial del Comercio en 1994, el GATT se centró principalmente en el comercio de bienes<sup>33</sup>. Así, si bien este acuerdo es multilateral, como experiencia pionera de multilateralismo fiscal carece de sustento, ya que no constituye un marco de referencia con normas fiscales uniformes aplicables a una serie de Estados en supuestos de doble imposición o doble no-imposición, aunque sí en base a otros aspectos no menos destacables (*v. gr.*, desmantelamiento de las barreras al libre comercio; derechos de aduanas y tarifas).

Por otro lado, SERRANO ANTÓN trae a colación una serie de Tratados o convenios con carácter multilateral que bien están en vigor o bien lo han estado en algún período. Destaca *L'Organisation Commune Africaine, Malgache et Maucienne* sobre cooperación fiscal en 1971; el Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe, firmado en 1973; El Convenio Multilateral de los Estados miembros de la COMECON para eliminar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio de 1977; el Convenio de la ECOWAS de 1975; y el conocido Convenio Nórdico para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio que entró en vigor en 1998, siendo éste último un gran ejemplo a nivel internacional de cooperación eficaz de carácter multilateral<sup>34</sup>.

No sólo eso, en materia de cooperación administrativa con carácter multilateral, la Organización Mundial de Aduanas impulsó el Convenio de Asistencia Mutua Administrativa para la prevención, investigación y represión de las infracciones aduaneras de 1977 y el Convenio Internacional de Asistencia Mutua Administrativa en materia aduanera de 2003<sup>35</sup>.

Llegados a este punto debemos hacer mención al que para un sector doctrinal<sup>36</sup> es el ejemplo más inmediato de éxito de las soluciones fiscales con carácter multilateral: el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE, que entró en vigor en 1995<sup>37</sup>. Este convenio, como bien se encarga de remarcar CALDERÓN CARRERO, ha sido firmado por 84 países, pero sólo ha entrado en vigor en 61 de ellos<sup>38</sup>, lo que no significa por ello, a nuestro juicio, una minusvaloración del Convenio,

<sup>33</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Otros tratados internacionales" en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2015, pp. 831-860.

<sup>34</sup> SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) "Los principios básicos... *op. cit.*, pp. 313-315.

<sup>35</sup> Vid. DE FRANCISCO GARRIDO, R., "La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE", *IEF – Cuadernos de Formación*, núm. 3, 2007, pp. 89-90.

<sup>36</sup> Por todos, FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 145-156.

<sup>37</sup> Los países firmantes del Convenio multilateral a 1 de enero de 2017 son: Albania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Belice, Brasil, Canadá, Colombia, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Alemania, Ghana, Grecia, Guatemala, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, México, Moldavia, Marruecos, Países Bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania, Federación rusa, Arabia Saudita, Singapur, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Túnez, Turquía, Ucrania, Reino Unido y Estados Unidos.

<sup>38</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., "El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", en SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2015, pp. 1531-1532.

ya que la multilateralidad obtenida aunando tan elevado número de voluntades estatales es digno de mención, si bien su objetivo es conseguir una eficaz cooperación administrativa entre los Estados firmantes y no una eliminación –al menos, directa- de la doble imposición o la doble no imposición.

Expuestos sucintamente los ejemplos más representativos de colaboración fiscal internacional, bien tendentes a una cooperación administrativa o bien para la eliminar la doble imposición o doble no-imposición, una idea es clara: estos convenios son una excepción a la tónica general que ha sido la firma por dos Estados de un convenio de doble imposición y, sin embargo, éstos últimos se han mostrado ineficaces frente a los desafíos fiscales actuales.

En relación con lo descrito, queda patente que las tendencias actuales giran en torno al multilateralismo en las soluciones fiscales. Tras las experiencias desarrolladas con anterioridad, la comunidad internacional es consciente de los retos a solventar a corto y medio plazo (*v. gr.*, falta de voluntad para concretar acuerdos consensuados entre un elevado número de Estados que se traduzca en resultados prácticos).

Por ello, el multilateralismo es el presente y futuro de las soluciones fiscales internacionales. Sin embargo, hay que diferenciar el multilateralismo como sinónimo de la articulación de estándares fiscales comunes a nivel global y que sea *conditio sine qua non* la firma de un marco de común de referencia o un convenio multilateral.

Es decir, las jurisdicciones interesadas en la lucha frente a la deslocalización de los beneficios pueden actuar conjuntamente sin que ello signifique la implementación y firma de un convenio multilateral en el que los Estados firmantes se obliguen a ratificarlo posteriormente, ya que pueden aplicarse parámetros fiscales comunes sin la necesidad de recogerlo en un marco de actuación común.

Sin embargo, la obligatoriedad en su aplicación tras la firma de un convenio con carácter multilateral es determinante ya que, como viene siendo tónica general en la comunidad internacional, en ausencia de un marco común de referencia no llegan a aplicarse íntegramente los acuerdos alcanzados, a pesar del compromiso adquirido por parte de los Estados.

Por ello, el multilateralismo con carácter fiscal presenta dos acepciones:

1. Es un mecanismo de cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de una serie de jurisdicciones a fin de facilitar la identificación e intercambio de información de las rentas derivadas de actividades económicas o comerciales; y
2. Es un marco de referencia común que contiene medidas fiscales aplicables a un número elevado de voluntades estatales, con el fin de eliminar la doble imposición o doble no-imposición de las rentas

Así, a nuestro juicio, estas afirmaciones se ve afianzadas por las directrices seguidas por los principales organismos internacionales que se erigen líderes en la lucha frente a la erosión de las bases imponibles que, entre otras medidas destacables, la OCDE trata de implementar –antes de diciembre de 2016- un instrumento multilateral que solvete los problemas de los que adolece actualmente el sistema fiscal internacional, y que pasamos a exponer a continuación<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Debemos destacar el trabajo de SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2016, en el que se recoge otra posible

### 3.2 El multilateralismo fiscal como acepción amplia: concepto y causas de su adopción internacional

En el marco tributario internacional se ha puesto de manifiesto, especialmente desde el año 2008, que la coyuntura económica sitúa a los Estados en la obligación de consensuar instrumentos a nivel internacional para hacer frente a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Ahora bien, ¿qué entendemos por multilateralismo? En esta cuestión se plantean no pocas dificultades, por lo que centraremos su delimitación en tres bloques diferenciados.

En primer lugar, en el plano de los convenios fiscales para evitar la doble imposición podemos establecer que el acuerdo de un número de Estados firmantes de un convenio que no tiene que coincidir con el número de Estados que lo ratifiquen posteriormente.

En este supuesto distinguimos dos tipos de multilateralidad: una relativa, en que, a pesar de que no sea unánime la ratificación posterior por los Estados firmantes, se considera que el respaldo mayoritario de estos últimos le dota de legitimidad para considerar ese convenio como multilateral<sup>40</sup>; y otra, absoluta cuando un convenio tiene que ser unánimemente ratificado con posterioridad por todos los Estados firmantes del convenio<sup>41</sup>.

En segundo lugar, puede servir de solución a importantes problemas de la fiscalidad internacional. En este sentido, constituye un remedio frente a los problemas que suscita la fijación unilateral de medidas para evitar la erosión de la base imponible por los Estados hacia soluciones basadas en la cesión de soberanía tributaria en pro de armonizar principios uniformes a nivel internacional. Es decir, el multilateralismo implica que las soluciones fiscales frente a la doble imposición y doble exención se deben articular en base a un acuerdo mayoritario de los Estados.

En tercer lugar, el multilateralismo es más que una base de consenso sobre la que articular acuerdos en materia fiscal. Muchas son las iniciativas promovidas por organismos e instituciones de carácter internacional (concretamente, la OCDE y la Unión Europea) que hacen hincapié en las soluciones fiscales basadas en la cooperación entre los Estados miembros a fin de lograr una mayor transparencia en las operaciones. Así, el multilateralismo también puede ser entendido como un medio a través del cual las organizaciones y organismos internacionales que han asumido el liderazgo en la

---

acepción del multilateralismo, en este caso en el ámbito del intercambio de información tributaria, en el que la autora recoge la necesidad de “la instauración de un tratado multilateral de información con alcance mundial”.

<sup>40</sup> A nivel europeo el mejor ejemplo sobre lo descrito lo constituye el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE/Consejo de Europa, que a fecha de 31 de diciembre de 2015 fue firmado por 84 países pero sólo entró en vigor en 61 de ellos. Además, como argumenta CALDERÓN CARRERO, J.M., “El procedimiento de intercambio... *op. cit.*, pp. 1531-1532 un buen número de países han incluido reservas que restringen el ámbito de aplicación de las amplias posibilidades de asistencia mutua que regula el Convenio.

<sup>41</sup> Este concepto de multilateralidad absoluta fue el otorgado en sus inicios al instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS. Sin embargo tras el *Final Report Action 15* de octubre de 2015 el enfoque ha cambiado hacia una multilateralidad relativa debido a las casuísticas que podría producir, como entre otras, si uno de los Estados firmantes no lo ratificase posteriormente se rompería la multilateralidad del convenio.

lucha frente al fraude fiscal pongan a disposición de los Estados los medios para que cooperen entre ellos a fin de combatir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios.

En relación al último de estos bloques, los instrumentos de cooperación que avalan esta postura son, entre otros, los siguientes: por un lado, los mecanismos de transparencia en las operaciones; como ejemplo de ello, el intercambio automático obligatorio de información entre las Administraciones tributarias, para lo cual la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, *que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad* que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2016 –si bien en el caso austríaco se retrasa su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 2017- supone un avance en la materia<sup>42</sup>, al igual que la Directiva 2015/2060, del Consejo de 10 de noviembre de 2015, *por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos el ahorro en forma de pago de intereses*; y, por otro lado, mecanismos que articulan parámetros comunes en la aplicación del Impuesto sobre Sociedades, como el sistema de la *Common Consolidate Corporate Tax Base* (CCCTB) porque, si bien mediante la Propuesta de Directiva en 2011<sup>43</sup> no prosperó, se ha reactivado mediante el *Action Plan for Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union* promovido por la Comisión Europea y publicado en junio de 2015<sup>44</sup>, potenciado a su vez por el “Paquete de medidas contra la elusión fiscal” publicado el 28 de enero de 2016 que, entre otras medidas, trae consigo la Propuesta de Directiva del Consejo *por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior* (conocida como *Anti Avoidance Tax Base*)<sup>45</sup>, al igual que el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS que será objeto de análisis con posterioridad.

Asentados estos conceptos, la cuestión es la siguiente: ¿por qué surge el fenómeno multilateral como remedio frente la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios? La cuestión no es baladí, y es objeto de profundos debates en el seno de la propia OCDE.

Bien es sabido que numerosos son los factores que han promovido un abandono de los remedios unilaterales o bilaterales y la adopción de otras soluciones alternativas frente al fraude y/o elusión fiscal de las bases imponibles (*v. gr.*, la globalización económica; la apertura de las fronteras; las estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de empresas y grupos multinacionales). Sin embargo, es necesario un análisis sobre la repercusión que éstos y otros elementos que veremos a continuación han tenido para la

---

<sup>42</sup> A nivel legislativo español, debemos recordar que su trasposición se ha realizado mediante el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, *por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua*.

<sup>43</sup> *Vid.* Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS). Bruselas, 23/06/2011. COM (2011). 121 final.

<sup>44</sup> *Vid.* Communication from the Commission to the European Parliament and the Council “A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action”. Bruselas, 17.6.2015. COM (2015) 302 final.

<sup>45</sup> *Vid.* Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Bruselas, 28.1.2016. COM (2016) 26 final.

asunción por los Estados del multilateralismo y la consecuente cesión de soberanía fiscal.

En primer lugar, la coyuntura de recesión que ha asolado a la economía mundial supone el punto de inicio que marca la agenda fiscal de los Estados. Las Administraciones tributarias han visto mermada la recaudación de ingresos públicos lo que, consecuentemente, imposibilita una redistribución equitativa del gasto público trayendo consigo un aumento de los tipos impositivos y la presión fiscal. Tanto es así que un sector de la doctrina ha calificado este hecho como una <<crisis fiscal del Estado>> en tanto que éstos son incapaces de cubrir anualmente las previsiones de ingresos tributarios<sup>46</sup>.

Asimismo, esto ha producido un debate en el seno de los Estados en cuanto a su política en materia tributaria: si se aumenta la presión fiscal de manera excesiva, el resultado más probable será un aumento de las estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas que conllevaría una mayor volatilidad de las bases imponibles. Sin embargo, si no se aumenta la presión fiscal, la capacidad de conseguir recursos económicos a corto plazo disminuye, y debido a ello el mantenimiento de los niveles impositivos, sin que esto quiera decir que las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas vayan a dejar de producirse.

En segundo lugar, como bien argumenta SANZ GADEA, “los patrones de tributación heredados del pasado siglo, y hoy vigentes, no son los más idóneos para afrontar la realidad de las multinacionales”<sup>47</sup>. La dualidad fuente-residencia como criterio de sujeción de rentas ha quedado obsoleta debido a, entre otros, la novedad del fenómeno digital y la posibilidad de deslocalizar la cadena de valor desde el territorio fuente a un tercer país sin un nexo o criterio de sujeción de rentas.

La economía digital ha supuesto un punto de inflexión en la sujeción de las rentas en un determinado territorio. La necesidad de constituir filiales en otros Estados miembros ha dejado paso a asentamientos en <<la nube>> de determinadas empresas que operan a miles de kilómetros de sus clientes y cuyas ventas no son gravadas ni en la fuente ni en la residencia, generando un déficit de ingresos en las arcas públicas de los Estados que aprecian como esas transacciones comerciales *online* se escapan de la tributación<sup>48</sup>.

Es por ello por lo que la reacción frente al desafío digital no puede ser abordada por los Estados incorporando únicamente medidas anti-elusión en sus legislaciones internas, puesto que ni siquiera existe un consenso internacional sobre la problemática que

<sup>46</sup> Entre otros, véase CARBAJO VASCO, D., “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Revista de economía vasca*, núm. 88, 2015, pp. 149-150.

<sup>47</sup> Cfr. SANZ GADEA, E., “Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional”, *Revista de economía vasca*, núm. 88, 2015, pp. 99-100.

<sup>48</sup> Para más detalle, véase el trabajo de DIAZ-FAES, J., IRASTOZA, M., DURÁN, V., “La economía digital y el entorno BEPS” en SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional (II)*, CEF, Madrid, 2015, pp. 1129-1153; ÁLAMO CERRILLO, R., y LAGOS RODRÍGUEZ, G., “La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal”, *Revista de Técnica Tributaria*, enero-marzo, 2015, pp. 135-163; CIPOLLINA, S., “Profili evolutivi della CFC legislation: Dalle origini All’Economia digitale”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, núm. 3, 2015, pp. 356-393; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “La economía digital y su influencia en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beeps”, *Quincena fiscal*, núm. 13, 2016, pp. 51-80; CRUZ PADIAL, I., “La economía digital en beps: una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2016, pp. 33-66.

suscita la economía digital y, por tanto, se ha producido una quiebra de los estándares clásicos de sujeción de rentas que necesitan una reformulación<sup>49</sup>.

En tercer lugar, el fenómeno de la globalización ha puesto de manifiesto la disparidad entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas han avanzado mucho más rápido que las posibilidades de actualización tecnológica y personal de las Administraciones tributarias produciendo un desequilibrio en la persecución de las rentas no declaradas. En otras palabras, la globalización de los contribuyentes –más concretamente, de las personas jurídicas- ha ido más allá que la internacionalización de las Administraciones tributarias debido a la posibilidad de deslocalización de rentas que poseen estos primeros y los limitados medios técnicos y personales de estos segundos.

En último lugar, la comunidad internacional ha tomado conciencia de que la lucha contra el fraude fiscal no puede abordarse desde una perspectiva unilateral. El panorama fiscal internacional ha evolucionado desde unas medidas orientadas a combatir el uso de los paraísos fiscales hacia otro tipo de estrategias basadas en el consenso entre los Estados frente a la elusión y/o evasión fiscal, y no únicamente frente a los paraísos fiscales de forma aislada. Como ha dicho HINOJOSA TORRALVO, “el fraude fiscal a nivel internacional plantea unas exigencias que sólo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado”<sup>50</sup>.

De este modo, la lucha frente al fraude fiscal ha evolucionado y se ha tomado conciencia del problema que supone a nivel global por la insuficiencia de las soluciones adoptadas en los últimos años para erradicar su auge. Así lo ha entendido CALVO ORTEGA argumentando que las medidas unilaterales adoptadas contra los paraísos fiscales no han sido eficaces en la medida que hubiera sido de desear, a pesar de los esfuerzos de la OCDE, principalmente, y los Estados articulando medidas unilaterales a nivel interno en sus legislaciones<sup>51</sup>, lo que ha conllevado la lucha frente al fraude fiscal a nivel internacional mediante el consenso entre los Estados en la aplicación de estándares fiscales comunes<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> Este asunto merece una reflexión. Si bien no se ha llegado a un consenso sobre los parámetros que definen a la economía digital mediante el Plan de Acción BEPS, tampoco ha tenido lugar la voluntad para ello. Muestra de esto son las conclusiones del *Final Report Action 1* de octubre de 2015 “Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy” de la OCDE en el que se descarta el criterio de la presencia digital significativa de una empresa en un territorio como criterio de sujeción de rentas en contra de la opinión del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la OCDE que sí fue proclive a la adopción de tal criterio un año antes.

<sup>50</sup> Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J., (Dir.) “El fraude fiscal: una lucha de contrastes” en *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2012, pp. 459-460 añade que en los actuales tiempos de crisis económica resulta necesario la lucha conjunta a nivel internacional frente al fraude fiscal, debido a, por un lado, las serias dificultades de tesorería de las arcas públicas y, por otro, porque la ciudadanía se vuelve más consciente de la lacra que el fraude supone.

<sup>51</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R., “La hora de los paraísos fiscales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2009, pp. 12-13. En el mismo sentido SÁNCHEZ-HUETE, M.A., “La nueva definición de paraísos fiscales: ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015, pp. 96-107 argumenta que uno de los principales problemas para combatir los paraísos fiscales parte de la disparidad en cuanto a su conceptualización o, más bien, a la insuficiencia en sus parámetros, en lo que la OCDE ha tenido un papel fundamental estableciendo un concepto flexible de paraíso fiscal.

<sup>52</sup> A nivel legislativo español, puede verse un estudio sobre la evolución del concepto de paraíso fiscal en SIOTA ÁLVAREZ, M., “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización”, *Crónica Tributaria*, núm. 157, 2015, pp. 163-180.

### 3.3 Sobre la configuración del instrumento multilateral del plan de acción BEPS como solución fiscal ¿definitiva?

El instrumento multilateral previsto en la Acción 15ª del Plan de Acción BEPS constituye el estandarte del proyecto promovido por la OCDE y el G-20, poniendo de manifiesto que las tendencias actuales se centran en el multilateralismo entre los Estados.

La OCDE pretende articular un Tratado internacional de corte multilateral que resuelva, por un lado, las situaciones analizadas en las restantes acciones del Plan BEPS (*v. gr.*, economía digital; estatuto del establecimiento permanente; híbridos; abuso de convenio) implementando un convenio que recoja las voluntades de los Estados miembros firmantes para conseguir a nivel internacional un consenso sobre normas fiscales uniformes en la materia y, por otro lado, que solvete los problemas que sufren los convenios de doble imposición de carácter bilateral desde hace más de 100 años y que han resultado ser insuficientes para solucionar el problema de la doble imposición durante el siglo XX y la doble no-imposición en la actualidad.

La trascendencia internacional de la acción 15ª es evidente: las situaciones analizadas en las restantes acciones del Plan de Acción BEPS encuentran su solución bajo la articulación del instrumento multilateral expuesto en la acción 15ª, como la solución fiscal definitiva a los problemas más significativos que engloban al sistema fiscal internacional. Por ello, los Estados miembros de la OCDE han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de los miles de convenios fiscales bilaterales, debido al período temporal necesario para su actualización que, como sabemos, promedia los cuatro años de duración.

Es así como bajo el título <<Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales>> la Acción 15ª del Plan de Acción BEPS pretende.<sup>53</sup> “Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución”.

Con el objetivo de llevar a cabo la completa implementación de la Acción 15ª de BEPS y, por consiguiente, del cúmulo de las acciones anteriores, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, refrendado por los Ministros de finanzas congregados en el G-20 y los gobernadores de los Bancos Centrales, mediante una reunión en febrero de 2015 establecieron la creación de un grupo de trabajo *ad hoc* formado por más de 80 países cuyo objetivo fundamental es completar el trabajo de la Acción 15ª y contribuir a su rápida implantación conforme al calendario temporal establecido, y serán invitados de igual modo Organizaciones internacionales con el estatus de miembro observador<sup>54</sup>.

<sup>53</sup> *Cfr.* OCDE, Action Plan on Base Erosion And Profit Shifting, *OCDE Publishing*, Bruselas, 2013, p. 23.

<sup>54</sup> Los miembros del grupo *ad hoc* hasta el 1 de enero de 2016 son: Alemania, Andorra, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Barbados, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Burkina Faso, Bután, Canadá, China (República Popular), Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia,

Así, el comienzo de las actuaciones se produjo el pasado 27 de mayo de 2015, y acordaron los participantes que sería a principios de noviembre de 2015 cuando se iniciaría el trabajo sustantivo, y tiene el firme propósito de llevar a término la tarea encomendada y abrir el convenio o instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016.

Así, los días 24 y 25 de noviembre de 2016 tuvo lugar la Convención multilateral BEPS en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la Acción 15ª del Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo primordial es eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados trasponiendo los resultados de la Convención en los más de 2.000 tratados fiscales bilaterales en todo el mundo. Por lo que, tras las conclusiones del informe final BEPS de la Acción 15ª de octubre de 2015 y la creación del grupo de trabajo *ad hoc* para su implementación, y a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados<sup>55</sup>.

Situados actualmente en la era post-BEPS, el marco en el que los Estados la afrontan se antoja atípico: por un lado, urge la puesta en vigor del instrumento multilateral y, por otro, los Estados tienen la necesidad de articular los mecanismos necesarios para llevarlo a cabo.

Una idea queda clara tras las líneas de actuación seguidas por la OCDE: el instrumento multilateral del Plan BEPS se ha publicitado como la solución fiscal definitiva frente a todos aquellos problemas de los que adolece el sistema fiscal internacional y que han sido recogidos en las restantes acciones del Plan BEPS, como entre otras: la economía digital; los precios de transferencia; el abuso de convenio; los híbridos; o la deducibilidad de intereses. En este sentido, la estrategia publicitaria del instrumento multilateral ha sido positiva puesto que si bien va a ser el la última acción en el período temporal en implementarse (no olvidemos, previsiblemente, se abrirá a la firma en diciembre de 2016) ha despertado no pocas opiniones en el panorama fiscal internacional, principalmente debido a la persistencia en la que la OCDE afirma que va a resolver los problemas actuales del sistema fiscal internacional, pese a que a nuestro juicio, los precedentes en la materia les son adversos.

El contexto internacional en el que la OCDE y el G-20 promueven el instrumento multilateral es favorable por la necesidad de articular soluciones eficaces a nivel internacional frente a la descontrolada volatilidad de las bases imponibles. Sin embargo, los precedentes internacionales no auguran un buen fin al estandarte estrella del Plan de Acción BEPS.

En primer lugar, el instrumento multilateral del Plan BEPS no es un instrumento de cooperación internacional novedoso, ya que otras iniciativas de corte multilateral se han

---

Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Fiji, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Guatemala, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Islas Marshall, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kazajistán, Letonia, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Marruecos, Mauricio, México, Moldavia, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Dominicana, Rumanía, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Singapur, Sri Lanka, Suazilandia Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Tanzania, Túnez, Turquía, Uruguay, Vietnam y Zambia.

<sup>55</sup> Para más detalles, puede consultarse el texto definitivo de la Convención multilateral *online*: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

promovido con anterioridad. En este sentido, no todos los proyectos articulados por la OCDE y el G-20 –que precisamente promueven el instrumento multilateral- han sido fructuosos, al igual que varios de los proyectos promovidos por la Unión Europea.

Como bien es sabido, a nivel europeo la Propuesta de Directiva *Common Consolidate Corporate Tax Base* (CCCTB)<sup>56</sup> publicada en 2011 causó un revuelo internacional equiparable al que actualmente ha generado el instrumento multilateral de BEPS, ya que su impacto, según voces cualificadas, solventaría una gran parte de los problemas que adolecen los sistemas fiscales en Europa occidental<sup>57</sup>. A pesar de esto, tras la publicación en junio de 2015 por la Comisión Europea del *Plan de Acción para la creación de una coherencia necesaria en el Impuesto sobre Sociedades*<sup>58</sup> y la reactivación del sistema CCCTB como el buque insignia del proyecto se atisba un hilo de esperanza, aunque el sistema de la fórmula de reparto requiera de modificaciones de gran envergadura, hecho de lo que la Comisión Europea es consciente<sup>59</sup>.

Visto esto, aunque el proyecto CCCTB no es el único precedente internacional de lucha frente a la erosión de las bases imponibles, sí constituye un contexto en el que el Plan de Acción BEPS y particularmente el instrumento multilateral no deben sentirse especialmente cómodos.

En segundo lugar, las estrategias de planificación fiscal agresiva<sup>60</sup> articuladas por determinadas empresas y grupos multinacionales constituyen obras de ingeniería fiscal cada vez más sofisticadas.

Mientras que a comienzos de los años 90 se utilizaban estructuras como la “doble irlandesa” o “la ruta de las Antillas”<sup>61</sup> y, por tanto, se ponía el punto de mira en los territorios con una legislación fiscal laxa, la evolución acelerada de las estrategias de planificación fiscal agresiva unida a la globalización y al fenómeno digital han permitido a ciertas empresas y grupos deslocalizar aún más, por un lado, la actividad económica, y por otro lado, creación de la cadena de valor<sup>62</sup>.

<sup>56</sup> Vid. Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Bruselas, 23/06/2011. COM (2011). 121 final.

<sup>57</sup> De este parecer es SANZ GADEA, E., “Hacia dónde van... *op. cit.*, pp. 101-103

<sup>58</sup> Vid. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council “A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action”. Bruselas, 17.6.2015. COM (2015) 302 final.

<sup>59</sup> Situados en enero de 2017, la Comisión ha reactivado definitivamente esta iniciativa y se encuentra en fase de elaboración de una propuesta de Directiva, tanto de Base Imponible Común (BIC) como de Base Imponible Común Consolidada (BICCIS).

<sup>60</sup> Puede verse un estudio sobre la delimitación de este concepto en CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., “Una aproximación al concepto de <<planificación fiscal agresiva>> utilizado en los trabajos de la OCDE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, 2016, pp. 41-92.

<sup>61</sup> Para más detalles, véase FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional... op. cit.*, pp. 232-237.

<sup>62</sup> A nuestro juicio, esto es así ya que, por ejemplo, una misma empresa puede tener su sede física en la Isla de Jersey, comerciar electrónicamente con países europeos a través de una página *web* asentada en Francia cuyo servidor se encuentra en Delaware y si, además, la actividad entrase en el ámbito de la cesión de derechos de explotación se complicaría aún más, ya que los entramados societarios podrían agravar el problema buscando una subcesión de esos derechos hacia otros territorios con un convenio de doble imposición favorable, en los que el retorno de dividendos y/o intereses quedasen exentos tanto en fuente como en residencia.

Así, estas estrategias de planificación fiscal agresiva van un paso por delante que los avances en el seno de la OCDE para implementar de manera rápida y eficaz un instrumento multilateral que englobe multitud de voluntades de particulares jurisdicciones, sabiendo que aquellas que por motivos económicos –generalmente, pérdida de inversión extranjera- no les resulte beneficiosa la firma del mencionado instrumento, como resulta lógico, no formaría parte ni se vería vinculado por esas directrices.

En tercer lugar y continuando con la línea argumental, los Estados tienen un papel protagonista tanto en la implementación del instrumento multilateral como en erradicar la deslocalización de rentas y/o erosión de las bases imponibles. Por ello, la voluntad para llevar a buen término el instrumento multilateral depende en gran parte de su capacidad para llegar a acuerdos consensuados, lo que, visto los precedentes, no va a resultar del todo fácil.

Como argumentan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, los Estados no sólo tienen la capacidad para decidir la implementación del instrumento multilateral, sino que deben meditar muy bien las reacciones legislativas y de sus Administraciones tributarias a las recomendaciones internacionales que se deriven del Plan de Acción BEPS<sup>63</sup>. Es decir, si bien las multinacionales han llevado sus estrategias de planificación fiscal al límite de la regulación fiscal entre los Estados, éstos últimos han articulado e implementado el marco legislativo en el que las multinacionales se han movido. Por ello, los Estados comparten la responsabilidad que durante estos últimos años las multinacionales hayan desarrollado unas estrategias de planificación fiscal que ha burlado los sistemas legislativos de numerosas jurisdicciones, y por ende, tienen tanta responsabilidad como las propias multinacionales<sup>64</sup>.

Por ello, los intereses enfrentados en este asunto juegan un papel primordial: por un lado, dentro de los países que forman la OCDE existe un grupo de jurisdicciones –tanto importadoras como exportadoras de capital- que pueden ver peligrar su posición de dominio si el instrumento multilateral llegase a buen puerto, y por tanto pueden verse comprometidos en la firma y posterior ratificación del convenio.

En cuarto lugar, debemos de hacer mención al valor normativo de las directrices emanadas por la OCDE, esto es, instrumentos de *soft law*, y la repercusión que trae consigo para el instrumento multilateral de BEPS.

Sin ánimo de ser exhaustivos en una delimitación del *soft law*, ya que voces más autorizadas para ello lo han hecho con rigor<sup>65</sup>, nos limitaremos a poner de manifiesto

---

<sup>63</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014, pp. 87-115

<sup>64</sup> *Ibid.* p. 110 donde los autores plantean una reflexión acerca de si el fenómeno de la erosión de las bases imponibles es atribuible sólo a las multinacionales o también a los Estados por facilitar dichos comportamientos.

<sup>65</sup> Entre otros, véase SERRANO ANTÓN, F., “El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional” en MÁLVAREZ PASCUAL, L., y RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Aranzadi, Navarra, 2014, pp. 502-523; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El Soft Law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, *Crónica Tributaria*, núm. 5, 2011, pp. 3-5; ANEIRO PEREIRA, J., “Soft Law e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia”, *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pp. 10-12;

cómo puede afectar la posición en el sistema de fuentes de los *Final Report Action by Action* en la configuración del instrumento multilateral a nivel internacional. Bien es sabido que los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 no contienen obligaciones jurídicas vinculantes y, por ende, son meras recomendaciones dirigidas a los Estados miembros.

Aunque las conclusiones esgrimidas en los *Final Report Action by Action* de las 14 primeras acciones BEPS han conllevado la modificación a nivel interno por los Estados de su normativa tributaria –aunque no de manera directa–, en términos comparativos con las directrices emanadas de la Unión Europea su posición jerárquica se ve debilitada.

En efecto, las conclusiones de los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 del Plan BEPS no constituyen *per se* obligaciones jurídicas acatables para los Estados y, por tanto, son éstos los que deciden su incorporación a los Ordenamientos jurídico-tributarios. Sin embargo, sí se aprecia un avance en el compromiso de los Estados por adaptar las conclusiones que recojan estos *Final Report*, si bien la propia Unión Europea va un paso por delante en este aspecto ya que, como sabemos, el “Paquete de medidas contra la elusión fiscal” publicado el 28 de enero de 2016 que trae como novedad la propuesta de Directiva *Anti Avoidance Tax Base* incorpora varias medidas recogidas en BEPS, y no sólo eso, las implementa, lo que puede traer consecuencias negativas a la hora de implementar el instrumento multilateral.

En este asunto cabe una reflexión: el *Final Report Action 15* de octubre de 2015 es un instrumento de *soft law*, sin embargo, la conclusión del instrumento multilateral es un tratado internacional, por lo que éstas últimas conclusiones abandonan el carácter meramente recominatorio al recogerse en un Tratado con carácter vinculante para los Estados miembros. Así, y como dice con buen criterio SERRANO ANTÓN, “no hay que presuponer que por el mero hecho de un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las recomendaciones BEPS las vaya a seguir en todos sus aspectos, ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación”<sup>66</sup>.

Visto esto, ya que las conclusiones del *Final Report Action 15* van a ser recogidas en el instrumento multilateral, para solventar la problemática del *soft law* con el resto de acciones BEPS una posible solución sería recoger las conclusiones de los *Final Report Action by Action* en el nuevo instrumento multilateral, del mismo modo que las de la acción 15<sup>a</sup>.

En quinto y último lugar, la necesidad de renunciar por parte de los Estados a parte de su soberanía fiscal es un asunto que desde hace décadas no encuentra una solución clarividente. La conclusión del instrumento multilateral requiere la cesión de una parte de la soberanía fiscal estatal a fin de armonizar un nuevo convenio que solvete los problemas que afectan al sistema fiscal internacional y que no han sido resueltos por los proyectos que le preceden. Sin embargo, aunar tan elevado número de voluntades no ha sido tarea fácil a lo largo de los años.

Como bien es sabido, la capacidad soberana de los Estados se ha visto limitada desde la consolidación del espacio económico europeo. En este sentido MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE argumentan que la limitación que sufren los Estados en su

---

<sup>66</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F., “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015, pp. 96-97, donde incluso el autor plantea la posibilidad de que si el Plan BEPS no llegase a su culminación definitiva, cabría considerarlo en su conjunto como un instrumento de *soft law*.

poder financiero por la integración en las Comunidades Europeas debe ser comprendida teniendo en cuenta la autolimitación que implica la transferencia a éstas de competencias o, si se prefiere, de soberanía<sup>67</sup>. Así, estas limitaciones que sufren los Estados producto de la cesión de soberanía –en este caso, tributaria- tienen como contrapartida la necesidad de fijar principios y parámetros comunes en la aplicación de los tributos en la Unión Europea.

Sin embargo, este asunto es controvertido para los gobiernos e instituciones, ya que parece ser que no es suficiente el fin último que esa cesión de soberanía fiscal conlleva: la conclusión de elementos comunes aplicables en la zona comunitaria, ya que los Estados persisten en modificar de manera unilateral su normativa interna a fin de introducir nuevos parámetros que, si bien siguen la línea impulsada por la OCDE y la Unión Europea, no tienen que ir en consonancia de manera estricta.

Por ello, a nuestro juicio, se antoja complicado el pretexto en el que el instrumento multilateral tiene que implementarse, ya que requiere un acuerdo de voluntades sin precedentes en el panorama fiscal internacional, y dados los antecedentes inmediatos no les auguran un buen fin.

Así las cosas, las conclusiones que extrae el *Final Report Action 15* ponen de manifiesto una realidad candente: es prioritario implementar –en el período de tiempo más breve posible- el instrumento multilateral, y esta tarea ha de llevarse en tres bloques<sup>68</sup>.

El primer bloque hace referencia a la necesidad de comenzar rápidamente la implementación de las medidas. Como bien es sabido y pone de manifiesto el *Final Report Action 15*, la mayoría de las medidas relativas al instrumento multilateral requerirán cambios en los convenios fiscales bilaterales, aunque cabe recordar que los países son soberanos y que de ellos dependerá la puesta en marcha de estos cambios.

Como se viene discutiendo desde la publicación del Plan de Acción BEPS, la articulación posible entre los convenios de doble imposición de carácter bilateral y el instrumento multilateral propuesto por el Plan de Acción BEPS en su acción 15ª pueden plantear no pocas controversias. En la actualidad existen más de 3.600 convenios de doble imposición de carácter bilateral, por lo que son tres las posibilidades que se nos plantean, a saber: una supresión de los convenios bilaterales vigentes por el nuevo instrumento multilateral BEPS; el instrumento multilateral como un complemento a los convenios fiscales bilaterales que supla las lagunas existentes; o una coexistencia en el tiempo entre los convenios bilaterales y el instrumento multilateral.

A nuestro juicio, las dos primeras opciones pueden traer consigo efectos perjudiciales: por un lado, la ruptura radical con el sistema de relaciones jurídicas articuladas a lo largo de estos años mediante los convenios de carácter bilateral conllevaría inseguridad jurídica entre los Estados; y por otro, el margen de actuación del que gozarían los Estados a la hora de eludir la aplicación del instrumento multilateral, ya que bastaría con la modificación del convenio bilateral en vigor para tal causa, dando como resultado una aplicación subsidiaria o residual del Convenio multilateral del Plan BEPS.

---

<sup>67</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La política fiscal europea” en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., (Dir.) *Tratado de Derecho comunitario Europeo*, Civitas, Madrid, 1986, pp. 270-274.

<sup>68</sup> Vid. OECD, Action 15: Final Report “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties”, *OECD Publishing*, París, pp. 12-15.

Centrándonos en la tercera de estas opciones, la convivencia entre el instrumento multilateral y los convenios de doble imposición en un plano de coexistencia trae consigo dos consecuencias: la primera, articular una solución continuista sin una ruptura radical con el sistema vigente; y la segunda, la concepción del instrumento multilateral como un mecanismo de complemento ante situaciones en las que un convenio de doble imposición bilateral resulta insuficiente o suscita un conflicto<sup>69</sup>.

Sin embargo, el período temporal para el desarrollo del instrumento multilateral es de interés, puesto que desde la publicación en septiembre de 2013 del Plan de Acción BEPS se abrirá a su firma por los Estados en diciembre de 2016, y el plazo mínimo estimado de modificación de los convenios fiscales bilaterales es de cuatro. Además, se suma la posibilidad de que surjan multitud de situaciones complejas como, entre otras, la imposibilidad de llevar a cabo en el período acordado los objetivos que se pretenden<sup>70</sup>.

En otro orden de cosas, como se encarga de remarcar el *Final Report Action 15*, la implementación de las medidas puede llevarse a cabo de manera diversa, siempre que no entren en conflicto con los compromisos jurídicos internacionales. Además, se destaca la importancia decisiva de una adopción coherente de las medidas, para lo que la creación del grupo de trabajo *ad hoc* constituye una base sólida sobre la que actuar.

El segundo de los bloques lo constituye la necesidad del seguimiento en la implantación y la eficacia de las medidas adoptadas en el contexto del proyecto BEPS. Los mecanismos de control sobre el compromiso de los Estados y su capacidad para llevar a cabo dicha implementación se tornan como un pilar fundamental, y precisamente de este compromiso y capacidad dependerá la mayor o menor implementación del instrumento multilateral.

Así, si bien es necesaria una adopción coherente de las medidas de forma unánime o, al menos, mínimamente consensuada entre los entes intervinientes, igual de imperiosa es la necesidad de un control sobre las medidas efectuadas, tanto desde una vertiente *ad intra* como *ad extra*, es decir, controles por los propios Estados y por los entes supranacionales. Este aspecto es de suma importancia, ya que si bien hace referencia el *Final Report Action 15* a la necesidad del seguimiento de las medidas adoptadas, no realiza recomendaciones al respecto o diseña una hoja de ruta y, por tanto, es una incógnita la metodología por la que los Estados deben, en primer lugar, asegurarse a nivel interno del cumplimiento efectivo de las mismas y, en segundo lugar, rendir

---

<sup>69</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C., “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, *Nueva fiscalidad*, núm. 3, 2015, pp. 76-77 argumenta que la importancia de articular de manera precisa y adecuada la relación entre los convenios bilaterales y el Instrumento multilateral ya que a partir del contenido del artículo 30 del Convenio de Viena de 1969, tendría que declarar expresamente (el instrumento multilateral) terminados o suspender los Convenios fiscales bilaterales entre países que sean parte del acuerdo multilateral o bien establecer, expresamente, su prevalencia frente a los convenios bilaterales.

<sup>70</sup> Merece destacarse la opinión de CALDERÓN CARRERO, J.M., “La dimensión europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de “tax rulings”, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, p. 22 que duda sobre la compatibilidad o el encaje de los instrumentos unilaterales, bilaterales o multilaterales, realizando la siguiente reflexión al respecto: “no resulta claro cómo terminarán encajando y operando las acciones europeas de ejecución de BEPS con el Convenio multilateral BEPS 2016 o con los propios convenios de doble imposición entre Estados miembros y países terceros. No parece fácil que esta combinación de medidas BEPS unilaterales, bilaterales y multilaterales y ahora comunitarias vaya a traer consigo un espacio económico más competitivo para las empresas europeas...”.

cuentas a los entes supranacionales (concretamente, la OCDE) que han promovido e incentivado esa adopción de medidas mediante instrumentos, no debemos olvidarlo, de *soft law*.

El tercero de los bloques constituye la elaboración de un marco de carácter inclusivo basado en el diálogo y la cohesión, es decir, promover la cohesión tributaria internacional mediante el consenso entre los Estados y, además, el marco de participación en su puesta en marcha. Se pretende establecer un marco todavía más inclusivo, donde seguirán teniendo cabida otros organismos internacionales y organizaciones fiscales regionales, y donde los países de la OCDE y el G-20 trabajarán juntos durante el año 2016 para diseñar y proponer un marco que respalde y supervise la implementación del paquete BEPS, permitiendo la participación de los países en igualdad de condiciones.

Como ha sido puesto de manifiesto en diversas ocasiones por la doctrina<sup>71</sup>, el Plan de Acción BEPS y sus *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 no constituyen el final del camino. Es decir, que la auténtica implementación no ha terminado con la publicación de sendos informes, sino que comienza a raíz de éstos, lo que se manifiesta aún más si cabe en el instrumento multilateral en el que sus posibles efectos serán visibles tras su publicación –presumiblemente- en diciembre de 2016<sup>72</sup>.

Este marco inclusivo de puesta en marcha del Proyecto BEPS en general y del instrumento multilateral en particular pretende aunar multitud de situaciones que suceden en los distintos países actuantes y que pueden suponer un aporte a la configuración del propio Convenio multilateral. En este sentido, resulta destacable la nota informativa publicada el pasado marzo de 2016 por la OCDE titulada ‘El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS’ en la que se pone de manifiesto que si bien las soluciones frente a las problemáticas BEPS deben realizarse de manera conjunta, la realidad práctica ha conducido a abrir un modelo estándar en el que los países interesados en adquirir la condición de miembro de dicho marco inclusivo se integren, debiendo aceptar el paquete BEPS en su conjunto<sup>73</sup>.

Todos los miembros aceptantes del marco, además de abonar una cuota anual de membresía para hacer frente a los costes y gastos del marco, respaldarán, con la firma de adhesión al mismo, la hipótesis general de trabajar en igualdad de condiciones para poner fin a la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar un entorno fiscal más transparente, materializado en las siguientes hipótesis específicas:

---

<sup>71</sup> Véase MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., ‘El Plan de Acción de la OCDE... *op. cit.*, pp. 110-111; CALDERÓN CARRERO, J.M., ‘La dimensión europea del Proyecto BEPS... *op. cit.*, pp. 20-21.

<sup>72</sup> De este parecer es CALDERÓN CARRERO, J.M., ‘La dimensión europea del Proyecto BEPS... *op. cit.*, pp. 20-21 al decir que ‘BEPS is not a game over’, afianzando la idea de que BEPS comienza su implementación tras octubre de 2015.

<sup>73</sup> *Vid.* OCDE, Nota Informativa ‘El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS’, *OCDE Publishing*, París, 2016, pp. 6-8 se recoge que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE permitirá el ingreso de los países y jurisdicciones interesadas en participar y poner en marcha este nuevo marco inclusivo, lo que pone de manifiesto la idea descrita *supra*: el enfoque previsto por la OCDE para implementar las medidas BEPS ha evolucionado desde la imperiosa necesidad de estar representados todos los países en la asunción de medidas siendo *condictio sine qua non*, hacia un enfoque en el que los Estados deciden libremente si aceptan o no dicho marco y por ende sus repercusiones.

- Desarrollar normas concernientes a los restantes problemas de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios:
- Supervisar la implementación de los estándares mínimos acordados articulando un sistema de control efectivo;
- Monitorear los problemas de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios, incluidos los desafíos fiscales que plantea la economía digital<sup>74</sup>; y
- Simplificar los procesos de implementación de los miembros brindándoles orientación adicional, así como también contribuyendo al desarrollo de los *Toolkits* o herramientas y a la formulación de directrices para ayudar a los países en desarrollo con menor capacidad.

No nos cabe la menor duda de que ese marco inclusivo para desarrollar el instrumento multilateral se antoja complicado, máxime cuando se requiere un acuerdo de voluntades entre tan elevado número de Estados. Aunque podamos pensar que el Grupo de Trabajo *ad hoc* creado para implementar el instrumento multilateral supone un avance en cuanto a la voluntad de acción, no menos importante es el compromiso de cuantos más Estados sea posible y el marco de su puesta en marcha, para lo que, como es tónica general del proyecto BEPS, habrá que esperar la publicación definitiva del instrumento multilateral a fin de hallar soluciones claras al respecto.

Por ello, una idea es capital en el período post-BEPS que surge a raíz de octubre de 2015 con la publicación de los *Final Report Action by Action*: si bien se han articulado los instrumentos para implementar las 15 acciones del Plan BEPS, esta implementación no incluye la acción 15<sup>a</sup>, es decir, no incluye al instrumento multilateral, y por tanto debemos distinguir entre una era post-BEPS y una era post-instrumento multilateral, esta última que de momento no ha sucedido y, por ello, actualmente nos encontramos en una era post-BEPS y pre-instrumento multilateral –al menos hasta su apertura a la firma en diciembre de 2016–.

La distinción es importante ya que trae como resultado dos bloques diferenciados:

1. El primero de ellos constituido por las 14 primeras acciones BEPS que ya se han implementado con los *Final Report* de octubre de 2015<sup>75</sup>; y
2. El segundo por el instrumento multilateral, pendiente de implementación definitiva –presumiblemente, en diciembre de 2016–.

Los efectos de esta distinción conllevan que los resultados del Proyecto BEPS en su conjunto deben evaluarse aplicando baremos diferenciados, ya que si bien el instrumento

---

<sup>74</sup> Sobre este asunto puede verse OECD, ‘‘Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy’’, *OECD Publishing*, París, 2014 donde se recogen las problemáticas fiscales recientes que asolan al sistema económico reciente en torno a la economía digital y las soluciones que propone el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED).

<sup>75</sup> Este asunto requiere de una aclaración ya que, formalmente, se han implementado las 14 primeras acciones BEPS mediante los *Final Report*. Sin embargo, no quiere ello decir que se hayan encontrado soluciones o que las problemáticas analizadas hayan sido resueltas. Es más, podríamos incluso aventurarnos a afirmar que en varias de estas acciones sucede lo contrario. A modo de ejemplo, véase el caso de la acción primera referente a solventar los problemas actuales sobre la economía digital, en los que como resultado trae consigo un abandono de las conclusiones esgrimidas por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE un año antes, es decir, en el informe de septiembre de 2014, que entre otras cosas, proponía un criterio de sujeción de rentas en los establecimientos permanentes basado en una ‘‘presencia digital significativa’’, algo que, como muchas otras opciones, finalmente no se adoptó en el *Final Report Action I*, desembocando en el mantenimiento de la situación pre-BEPS, ya que los avances no han sido significativos.

multilateral es el estandarte del Plan de Acción BEPS, no deben mezclarse, tanto por ambiciosos como por trascendentales los objetivos perseguidos y la dificultad en su consecución, ya que se pretende implementar un nuevo marco de actuación en el que confluyan voluntades tan dispares como confrontadas, o en otras palabras, articular un nuevo marco de referencia a nivel internacional partiendo desde la base, algo que, a nuestro parecer, no sucede en el resto de acciones BEPS, ya que el foco de conflicto en dichas acciones está identificado y se pretende, articular remedios concretos frente a cada uno de ellos, pero dentro de un marco de actuación ya creado, o al menos existente, lo que no sucede con el instrumento multilateral, ya que debe ser creado desde prácticamente cero.

#### 4 Conclusiones

##### Primera

Bien es sabido que es la realidad económica la que ha puesto de manifiesto a lo largo de los años las lagunas y fricciones existentes en materia de tributación internacional.

En este contexto, es claro que los procesos de revolución industrial, particularmente en Europa Occidental y Norteamérica del siglo XIX pusieron en jaque los estándares de tributación articulados hasta la fecha, y los Estados tomaron conciencia de que la respuesta debía ser conjunta. Si embargo, la reticencia a la cesión de soberanía fiscal propugnó un sistema de normas bilaterales para prevenir la doble imposición de las rentas, que fue evolucionando hasta encontrar un modelo tipo de convenio de doble imposición.

##### Segunda

A tenor de las experiencias internacionales y de las medidas recientemente implementadas, se ha otorgado una preeminencia –si bien justificada- a la labor desarrollada por la OCDE como adalid de la cohesión tributaria internacional. Sin embargo, la labor desarrollada por la Sociedad de Naciones es digna de ensalzar, puesto que fue la primera organización que se preocupó de un problema tan acuciante como era el doble gravamen de las rentas por distintos territorios, y tomó un papel protagonista en la mediación entre los Estados en la búsqueda de soluciones. Así, en gran medida, la OCDE y la Unión Europea son deudoras de la labor pionera desarrollada por la Sociedad de Naciones, disuelta en 1946.

##### Tercera

Aunque el papel actual de la OCDE goce de extraordinaria relevancia internacional, bien por promover iniciativas cohesionadas entre los Estados para articular un modelo de convenio bien por servir de cauce para implementar acciones o recomendaciones frente al fraude fiscal internacional, lo cierto es que, actualmente, la no obligatoriedad de las directrices emanadas en su seno supone un grave problema y un obstáculo para su aceptación mundial.

Es sabido que sus medidas son instrumentos de *soft law*, es decir, carente de obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados, en contraposición a las medidas articuladas, *v.gr.*, por la Unión Europea, cuyas directivas constituyen instrumentos de *hard law*, jurídicamente vinculante para los Estados miembros.

Es por ello la limitación que sufre actualmente la OCDE, y que nos hace reflexionar sobre el papel que podría asumir la ONU. ¿Por qué una organización con 193 países miembros, tan relevante internacionalmente, no asume el papel esencial de liderar la lucha contra el fraude fiscal y la cohesión tributaria internacional?

#### Cuarta

El bilateralismo en las soluciones fiscales internacionales ha dejado paso al multilateralismo, como bien se desprende de la realidad práctica y de las iniciativas recientes promovidas por la OCDE y la Unión Europea (*v.gr.*, el proyecto BICCIS de 2011, recientemente reactivado<sup>76</sup>; el Plan de Acción BEPS de 2013; o la Directiva anti elusión fiscal o ATAD de 2016).

Sin embargo, asentada la idea de la colaboración multilateral entre los Estados, el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS, que fue publicitado como la solución fiscal definitiva frente al problema de la erosión de las bases imponibles de unos territorios a otros, está inmerso en un mar de dudas, principalmente por dos motivos: el primero de ellos, por cuestiones de implementación, ya que queda a expensas de su publicación definitiva, presumiblemente, en diciembre de 2016; y el segundo, por los interrogantes que suscita su convivencia con los más de 3500 convenios de doble imposición existentes actualmente.

#### Quinta

Es imperativa la necesidad de que los Estados, mediante el consenso, lleguen a acuerdos eficaces y con aplicación práctica y homogénea entre los territorios. Este es el germen sobre el que deben regirse los acuerdos internacionales adoptados, es decir, que los Estados cedan parte de su soberanía fiscal por un fin mayor, bien sea para adoptar medidas que faciliten el intercambio de información fiscal; que prevengan estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas; o que luchen contra la elusión fiscal internacional.

Solo así podrán aplicar conjuntamente unos estándares y patrones comunes y que, además, actúen en igualdad de condiciones en su aplicación.

#### **Bibliografía de referencia**

ÁLAMO CERRILLO, R., y LAGOS RODRÍGUEZ, G., (2015) ‘‘La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal’’, *Revista de Técnica Tributaria*, enero-marzo

ANEIROS PEREIRA, J., (2011) ‘‘Soft Law e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia’’, *Crónica Tributaria*, núm. 6

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, (1923) ‘‘Report on Double Taxation’’. League of Nations

BÜHLER, O., (1968) *Principios de Derecho Internacional Tributario*, (Edición castellana de CERVERA TORREJÓN, F.,) Edit. De Derecho Financiero, Madrid

---

<sup>76</sup> *Vid.* Comunicado de la Comisión Europea, de 25 de octubre de 2016, en el que propone una importante reforma del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, y cuyo estandarte es la reactivación del proyecto BICCIS.

CALDERÓN CARRERO, J.M., (1997) *La doble imposición internacional y métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid

- (2015) “El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”, en SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid
- (2016) “La dimensión europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de ‘tax rulings’, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016”, *Quincena Fiscal*, núm. 6

CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., (2016) “Una aproximación al concepto de <<planificación fiscal agresiva>> utilizado en los trabajos de la OCDE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394

CALVO ORTEGA, R., (2009) “La hora de los paraísos fiscales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2

CARBAJO VASCO, D., (2015) “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Revista de economía vasca*, núm. 88

CARRILLO SALCEDO, J.A., (2005) *Globalización y orden internacional*, Secretariado de publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla

CIPOLLINA, S., (2015) “Profili evolutivi della CFC legislation: Dalle origini All’Economia digitale”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finance*, núm. 3

Comisión Europea (2011) Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Bruselas, 23/06/2011. COM (2011). 121 final.

- (2011) Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Bruselas, 23/06/2011. COM (2011). 121 final.
- (2015) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council ‘A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action’. Bruselas, 17.6.2015. COM (2015) 302 final.
- (2015) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council ‘A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action’. Bruselas, 17.6.2015. COM (2015) 302 final.
- (2016) Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Bruselas, 28.1.2016. COM (2016) 26 final.

CRUZ PADIAL, I., (2016) “La economía digital en beps: una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2

DE FRANCISCO GARRIDO, R., (2007) “La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE”, *IEF – Cuadernos de Formación*, núm. 3

- DIAZ-FAES, J., IRASTOZA, M., DURÁN, V., (2015) ‘‘La economía digital y el entorno BEPS’’ en SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid
- DUNLOP, J., (2006) ‘‘Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty’’, *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27
- FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., (2013) *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid,
- HENSEL, A., (2005) *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid (traducción de BÁEZ MORENO, A., GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., y ORTÍZ CALLE, E.,)
- GARCÍA NOVOA, C., (2015) ‘‘Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos’’, *Nueva fiscalidad*, núm. 3
- HINOJOSA TORRALVO, J.J., (2012) (Dir.) ‘‘El fraude fiscal: una lucha de contrastes’’ en *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., (2011) ‘‘El Soft Law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE’’, *Crónica Tributaria*, núm. 5
- LANG, M., y SCHUCH, J., (2000) ‘‘Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty’’, *EC Tax Review*, núm. 9
- LOUKOTA, H., (1998) (Dir.), ‘‘Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network’’ en *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, Wolter Kluwers, Londres
- LUCAS, R., (2002) *Lectures on Economic Growth*. Cambridge, Harvard University Press
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., (2015) ‘‘Otros tratados internacionales’’ en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., (2014) ‘‘El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2
- MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., (1986) ‘‘La política fiscal europea’’ en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., (Dir.) *Tratado de Derecho comunitario Europeo*, Civitas, Madrid
- MESERE, K., (1993) ‘‘The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Convention on Income and Capital’’, *European Taxation*, núm. 246
- OCDE (1963) ‘‘Draft Double Taxation Convention on Income and Capital’’, París
- (1997) ‘‘Model Double Taxation Convention on Income and on Capital’’, París
  - (1992) ‘‘Draft Double Taxation Convention on Income and Capital’’, París
  - (2013) Action Plan on Base Erosion And Profit Shifting, *OCDE Publishing*, Bruselas,

- (2014) “Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, *OECD Publishing*, París
- (2015) Action 15: Final Report “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, *OECD Publishing*, París
- (2016) Nota Informativa “El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS”, *OCDE Publishing*, París

OLIVER, D., (2003) “Tax Treaties and the Market State”, *Tax Law Review*, núm. 4

OTERO CASTELLÓ, J., (1973) *Fiscalidad Internacional española*, Edit. De Derecho Financiero, Madrid

PICCIOTO, S., (2013) *International Business Taxation*, Quorum Books, Nueva York

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., (2016) “La economía digital y su influencia en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps”, *Quincena fiscal*, núm. 13

SÁNCHEZ-HUETE, M.A., (2015) “La nueva definición de paraísos fiscales: ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *Quincena Fiscal*, núm. 13

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., (2016) “La transmisión automática de información. Avances y perspectivas”, *Quincena Fiscal*, núm. 10

SANZ GADEA, E., (2015) “Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional”, *Revista de economía vasca*, núm. 88

SERRANO ANTÓN, F., (2014) “El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional” en MÁLVAREZ PASCUAL, L., y RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Aranzadi, Navarra

- (2015) (Dir.) “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional (I)*, CEF, Madrid
- (2015) “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391

SIOTA ÁLVAREZ, M., (2015) “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización”, *Crónica Tributaria*, núm. 157

VAN RAAD, K., (1988) *The Netherlands Model Income Tax Treaty*, *Intertax*, núm. 16