

EL MULTILATERALISMO FRENTE A LOS PROBLEMAS FISCALES INTERNACIONALES DEL SIGLO XXI

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

Este trabajo ha sido finalista en el **Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

El multilateralismo fiscal está a la orden del día. Por ello, en este estudio trataremos de dilucidar cuál es la relación entre los principales problemas fiscales que afectan a la comunidad internacional –el fraude fiscal internacional como categoría conceptual amplia y, más específicamente, la erosión de las bases imponibles– y las soluciones fiscales multilaterales articuladas –principalmente, el instrumento multilateral BEPS de la OCDE y la reactivación de la iniciativa de BICCIS por la UE–, realizando una sucinta reflexión sobre el grado de responsabilidad que tienen, por un lado, los Estados y, por otro, las multinacionales en la erosión de las bases imponibles. Al mismo tiempo, se analiza si a raíz de las recientes líneas de actuación seguidas por los organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional podría considerarse que existe *de facto* un nuevo principio de derecho internacional tributario basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales.

Palabras clave: multilateralismo; convenios fiscales multilaterales; doble no imposición; Plan de Acción BEPS; instrumento multilateral; fraude fiscal; erosión de la base imponible; economía digital; armonización fiscal; descoordinación fiscal.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 17-11-2017

MULTILATERALISM VERSUS THE INTERNATIONAL FISCAL PROBLEMS OF THE 21ST CENTURY

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

ABSTRACT

Fiscal multilateralism is a trend. Therefore, in this paper, we analyze the relationship between the main fiscal problems affecting the international community –international tax fraud and tax bases erosion– and multilateral fiscal solutions articulated –multilateral instrument BEPS (OECD) and the BICCIS proposal (UE)–. There is also a brief reflection on the degree of responsibility of States and multinational companies in the tax base erosion. It also analyzes whether there is a new principle of international tax law based on the multilateralism of fiscal solutions.

Keywords: multilateralism; multilateral tax treaties; double non taxation; Action Plan on BEPS; multilateral instrument; tax avoidance; tax base erosion; digital economy; fiscal armonization; fiscal descoordination.

Sumario

1. A modo de introducción: El estado actual del multilateralismo fiscal
2. Breve reflexión sobre la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y empresas multinacionales en la generación de los grandes problemas fiscales del siglo XXI
3. Multilateralismo vs. estrategias fiscales articuladas por determinados contribuyentes
 - 3.1. Fraude fiscal internacional
 - 3.2. La erosión de las bases imponibles y el desvío de los beneficios
4. Multilateralismo vs. problemas fiscales derivados de la descoordinación normativa entre los Estados
 - 4.1. Los efectos perjudiciales de la economía digital: Una ocasión perdida por la OCDE
 - 4.2. Los remedios articulados por los Estados para lograr una armonización de las normas antierosión/antielusión
 - 4.2.1. En el plano internacional: El instrumento multilateral BEPS tras la Convención multilateral de noviembre de 2016
 - 4.2.2. En el plano europeo: La (nueva) reactivación de la iniciativa de BICCIS y las soluciones fiscales multilaterales
5. La multilateralidad como nuevo principio de derecho tributario internacional en las soluciones fiscales articuladas
6. Conclusiones

Bibliografía

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: EL ESTADO ACTUAL DEL MULTILATERALISMO FISCAL

Las relaciones económicas internacionales han evolucionado notablemente desde la segunda mitad del siglo XX hasta la actualidad. Tanto es así que gran parte de la historia fiscal del siglo XX se caracteriza por una amplia expansión de los convenios de doble imposición de carácter bilateral firmados por los Estados.

Algo más tarde y coincidiendo con el auge de la globalización económica, la apertura de fronteras, la internacionalización de las empresas y el uso de internet, el panorama económico y fiscal se ha tornado diferente.

Por todos es sabido que durante el siglo XX primaban los acuerdos bilaterales entre los Estados, como también lo hacían las soluciones fiscales frente a la doble imposición con tal carácter. Sin embargo, actualmente no se pueden compartir en plenitud este tipo de soluciones frente a los problemas que suscita la doble no imposición de las rentas, por resultar prácticamente ineficaces.

Este cúmulo de factores provocó una crisis de las soluciones fiscales, un contexto en el que las organizaciones internacionales y los organismos supranacionales tomaron cartas en el asunto para buscar otras fórmulas que se adaptasen a la realidad económica diaria. Concretamente, la labor fue asumida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Unión Europea (UE), estando ambas apoyadas por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en la que, incluso, el por entonces secretario general Ban Ki Moon dijo: «es el momento de renovar el multilateralismo. Un multilateralismo que ofrezca soluciones reales para la gente real»¹, como símbolo de que el camino al multilateralismo, o en otros términos, el camino a la articulación de soluciones fiscales multilaterales era ya un hecho necesitado de un impulso por parte de las instituciones.

¹ La traducción es nuestra. Puede consultarse el discurso completo del secretario general de la ONU en 2009 Ban Ki Moon titulado *Working together, nations can tackle today's major challenges* en: <<http://huvw.org/apps/new/story.asp?NewsID=32856&Cr=multilateralism&Cr1=#>>. En el mismo sentido se ha pronunciado el actual secretario general de la ONU, Antonio Guterres, afirmando que la ONU es «la piedra angular de las soluciones multilaterales que afectan a la comunidad internacional».

Ahora bien, este tipo de soluciones fiscales (multilaterales) no son un fenómeno que se produzca exclusivamente en el área de la tributación internacional, ya que la literatura económica ha sido prolífica en orden a delimitar su concepto y finalidad.

Siguiendo a RUGGIE, las soluciones multilaterales «expresan una forma institucional que coordina las relaciones entre tres o más Estados con base en principios generalizados de conducta, esto es, principios que especifican la conducta adecuada para cada tipo de acción, sin tomar en consideración los intereses particulares de las partes o las exigencias estratégicas que puedan darse en cada caso»². Por su parte KEOHANE lo concibe como «la práctica de coordinar políticas nacionales en grupos de tres o más Estados a través de mecanismos *ad hoc* o por medio de instituciones»³.

Vemos que las acepciones sobre el multilateralismo son muy variadas. Situados en el contexto tributario, el multilateralismo es una solución fiscal al alza en la comunidad internacional, y cuya posible aproximación conceptual consistiría en el acuerdo entre un elevado número de Estados para articular medidas e instrumentos comunes que sean de aplicación en todos aquellos Estados partícipes del acuerdo.

Es tal el recurso a este tipo de iniciativas, es decir, las consensuadas entre los Estados, que las recientes medidas e instrumentos desarrollados para solventar una determinada problemática fiscal pretenden sustentarse en el consenso entre un amplio número de Estados como ulterior garantía de su aplicación. Es más, es tal su aceptación que un sector doctrinal americano habla de que la nueva soberanía es la capacidad de participar en los regímenes internacionales y transgubernamentales, redes e instituciones que son necesarias para que cada Estado pueda cumplir en cooperación con otros aquellos que en algún momento podrían afrontar por sí mismos sobre un definido territorio⁴.

Así las cosas, el multilateralismo fiscal es utilizado frecuentemente como una solución frente a aquellas situaciones en las que los Estados ven reducida su recaudación tributaria; ya sea, por un lado, por acciones o estrategias articuladas por personas jurídicas cuya consecuencia inme-

² Cfr. RUGGIE, J.: «Multilateralism: The Anatomy of an Institution». *International Organization*, 1992, núm. 46/3, pp. 561-598.

³ Cfr. KEOHANE, R.: *Después de la hegemonía: cooperación y discordia en la política económica mundial*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano, 1988, pp. 45 y ss.

⁴ Entre otros, *vid.* SLAUGHTER, A. M.: «Sovereignty and power in a networked world order». *Stanford Journal of International Law*, 2004, núm. 40, pp. 284-285; CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A.: *The New Sovereignty*. Londres: Harvard University Press, 1995. En el mismo sentido ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 960) incluso hace referencia, literalmente, a que «la nueva soberanía es la cooperación entre Estados, que no el aislamiento o la indiferencia ante bienes o males globales que no le afectan directa o indirectamente».

diata es la tributación de los beneficios en territorios de nula o baja tributación, o por otro, por la falta de consenso entre los Estados en la eliminación de las lagunas y fricciones existentes entre sus ordenamientos jurídico-tributarios.

Dentro de estas primeras mencionadas, por todos son conocidas las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por ciertas empresas y grupos multinacionales que erosionan las bases imponibles de los Estados al trasladar los beneficios del territorio donde los generan a otros donde tributan a tipos reducidos, también enmarcadas en una categoría conceptual más genérica de fraude fiscal internacional.

Dentro de las segundas, los efectos perjudiciales de la economía digital han puesto en jaque los estándares de tributación heredados del pasado siglo y han evidenciado las debilidades que hoy día padecen los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados a la hora de sujetar a tributación las rentas obtenidas a través de la venta de bienes y servicios *online*. Además, la descoordinación legislativa en materia fiscal entre los Estados acentúa esos efectos perjudiciales y hace más difícil la labor de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude, lo que pone más que en entredicho su responsabilidad en la erosión de las bases imponibles.

Por tanto, en este estudio realizamos un análisis en dos bloques: un primer bloque que se centra en las consecuencias perjudiciales para la recaudación de los Estados cuya generación –al menos, *a priori*– es responsabilidad de los contribuyentes; y el segundo, en analizar cómo la falta de consenso entre los Estados acentúa las estrategias de las empresas y grupos multinacionales para deslocalizar sus beneficios, siempre, como hemos repetido, bajo el prisma de las soluciones fiscales multilaterales a modo de «santo grial».

En síntesis, trataremos de dilucidar cuál es la relación entre los principales problemas fiscales que afectan a la comunidad internacional –sintetizados *supra*– y las soluciones fiscales multilaterales, es decir, establecer la relación entre el génesis de los problemas fiscales internacionales y cómo se engarzan con la naturaleza de las soluciones fiscales multilaterales articuladas, realizando también una sucinta reflexión sobre si actualmente podría considerarse que existe *de facto* un nuevo principio de derecho internacional tributario basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales.

2. BREVE REFLEXIÓN SOBRE LA ASUNCIÓN DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL ENTRE LOS ESTADOS Y EMPRESAS MULTINACIONALES EN LA GENERACIÓN DE LOS GRANDES PROBLEMAS FISCALES DEL SIGLO XXI

Que las cifras de fraude fiscal internacional han alcanzado cotas astronómicas es evidente. Como también lo es que han evolucionado en igual proporción las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y grupos multinacionales, poniendo de manifiesto las debilidades del actual sistema de fiscalidad internacional.

Nos hemos encontrado ante un panorama fiscal en el que las empresas y grupos multinacionales han sido criminalizados y frecuentemente reprochados socialmente por la articulación de sus estrategias de planificación fiscal –agresiva– cuyo fin consiste en lograr una tributación global menor. Es más, incluso el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), proclamado por la OCDE como el adalid del cambio en los parámetros que configuran el sistema fiscal internacional, parte de esta premisa al decir que, en un contexto globalizador en el que se han generalizado el uso de las tecnologías de la información y la comunicación e internet, «estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas»⁵, sin hacer mención alguna a la posibilidad de considerar que han intervenido otros factores en el desfaldo recaudatorio que sufren los Estados. O que, incluso, pueda existir algún tipo de responsabilidad gubernamental en la producción de dicho déficit.

En estos términos, la cuestión es la siguiente: si es notorio que determinadas empresas a lo largo de un periodo de tiempo considerable han elaborado estructuras de planificación fiscal agresiva y han conseguido la desviación de gran parte de los beneficios obtenidos a territorios de baja o nula tributación, hay que vislumbrar qué parte de responsabilidad deben asumir los Estados (más específicamente, los gobiernos) al no articular remedios para erradicar las lagunas que han sido aprovechadas por según qué entes interesados o, incluso, en una pasividad en su producción normativa que *de facto* ha favorecido a los entes infractores⁶.

La posición que ocupan los Estados en este asunto ha sido objeto de un intenso debate doctrinal durante años, siendo comúnmente aceptado por la doctrina que los Estados comparten responsabilidad con las multinacionales en la erosión de las bases imponibles⁷. Es decir, los Estados han configurado un sistema de fiscalidad internacional sustentado en el predominio de las dispo-

⁵ Cfr. OCDE: «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios». *OCDE Publishing*, 2014. Sobre este asunto, *vid.* VAN DER HURK, H.: «Starbucks versus the people». *Bulletin for International Taxation*, 2014, vol. 68, núm. 1, pp. 27 y ss.

⁶ Como dice SERRANO ANTÓN, F. («La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. Implementación unilateral»). *Quincena fiscal*, 2016, núm. 12, p. 85), «se podría preguntar uno a quién se debe el estado actual de la fiscalidad internacional y la propia existencia de la erosión de las bases imponibles: ¿a las multinacionales o a los propios Estados que son los facilitadores de los mencionados comportamientos aprobando normativas que alentaban determinados comportamientos fiscales?».

⁷ Como dicen MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. («El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?»). *Quincena fiscal*, 2014, núms. 1-2, pp. 112-113), «es cierto que las multinacionales han jugado con unas reglas que facilitaban el desplazamiento de bases imponibles de unos Estados a otros durante mucho tiempo... pero no fueron ellas quienes las diseñaron, aprobaron y aplicaron». Además, enfatizan que «si estas (normas estatales) estaban construidas sobre premisas falsas, normas inexactas o ambiguas o, simplemente, han devenido obsoletas, corresponde a los Estados y a la OCDE su modificación...».

siciones unilaterales, trayendo como consecuencia que las divergencias entre los ordenamientos jurídico-tributarios son aprovechadas por parte de las multinacionales, en las que dichas disposiciones (unilaterales e, incluso, bilaterales) resultan ser ineficaces para contrarrestarlas.

Por ello, a nuestro juicio, si la mayor parte de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales se basan en aprovechar una desregulación normativa o en aprovechar ciertas lagunas y fricciones existentes cuando interactúan varios ordenamientos jurídico-tributarios, y son los gobiernos y los Estados los responsables de implementar soluciones normativas para evitarlo, estos últimos comparten responsabilidad con los entes y grupos multinacionales al facilitarles la articulación de estrategias de planificación fiscal agresiva que conlleven la erosión de las bases imponibles en los Estados.

La falta de voluntad y de entendimiento entre los Estados para configurar y adaptar sus ordenamientos jurídico-tributarios, unido a la excesiva preocupación de los mismos por atraer flujos de capitales a su territorio (esto es, inversión extranjera), los hacen responsables del grave desfaldo recaudatorio que sufren las arcas públicas⁸.

No es una cuestión baladí; cuando nos referimos a una falta de entendimiento entre los Estados, el debate doctrinal viene dándose desde hace años, ya que nos adentramos en el terreno de la soberanía fiscal de los Estados y la conocida reticencia a su cesión a entes supranacionales.

Por ello, parece necesario que los Estados, la OCDE y la UE realicen una autocrítica y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles, para poder avanzar hacia soluciones fiscales multilaterales, consensuadas, y cuya aplicación entre los Estados resulte aproximada para obtener una mayor certeza y seguridad jurídica en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

3. MULTILATERALISMO VS. ESTRATEGIAS FISCALES ARTICULADAS POR DETERMINADOS CONTRIBUYENTES

Las estrategias de planificación fiscal agresiva –también enmarcadas en una categoría conceptual más general de «fraude fiscal internacional»– articuladas por ciertas empresas y grupos multinacionales, cuya finalidad es el desvío de los beneficios generados a territorios de baja o

⁸ Al respecto CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria»). *Crónica Tributaria*, 2016, núm. 158, pp. 114-115) parece hacer extensiva esa corresponsabilidad de los Estados a las Administraciones tributarias de los mismos, en los siguientes términos: «parece imprescindible que las Administraciones tributarias reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas».

nula tributación, producen como resultado la «erosión» de las bases imponibles en los Estados⁹, acepción esta frecuentemente utilizada en estos últimos tiempos desde la publicación del Plan de Acción BEPS en 2013.

Así las cosas, vamos a valorar si las soluciones fiscales multilaterales tienen relación con, primero, esa categoría más genérica de «fraude fiscal internacional» y, segundo, con el moderno concepto de «erosión» de las bases imponibles.

3.1. FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

El fraude fiscal es un fenómeno mundial que afecta a todos los agentes económicos que intervienen en los mercados de capitales. A través de esta acepción se pueden subsumir diversos comportamientos, tanto delictivos como no, y diversas figuras tributarias cuyo anhelo de erradicación viene de antiguo.

Si ha habido una constante en la historia de la humanidad, esta ha sido la vehemencia con que los ciudadanos se han ocupado de defender la integridad de sus propios patrimonios, frente a las pretensiones económicas de los poderes públicos¹⁰. Por tanto, es notorio que el fraude fiscal adquiere un sentido u otro dependiendo de la realidad histórico-social en la que se enmarque.

La facultad recaudatoria de los poderes públicos encuentra la horma de su zapato en el instinto de conservación del patrimonio de los contribuyentes. Y tan lícita es una actuación como otra, siempre y cuando no se quebranten, por un lado, los principios jurídico-tributarios por parte de los poderes públicos y, por otro, no incurran los contribuyentes en conductas o comportamientos de fraude fiscal –en sus diversas modalidades–¹¹.

Si hablamos de fraude fiscal *stricto sensu* no nos podemos remontar muy atrás para establecer su génesis, pero sí que a lo largo de los años se han sucedido conductas, más o menos regladas, bien de evasión, bien de ocultación o alzamiento, y que su propia esencia, modalidades e intensidad han evolucionado a lo largo de la historia conforme a los propios cambios de la sociedad; cuestiones sobre las que la doctrina científica ha debatido en numerosas ocasiones.

⁹ Así lo ha recogido la OCDE en su Plan de Acción BEPS como premisa fundamental, cuya máxima es la atribución exclusiva a las empresas y grupos multinacionales de la erosión que se produce en las bases imponibles de los Estados. *Vid.* OCDE, «Lucha contra la erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 45.

¹⁰ Siguiendo lo dicho por MARTÍN DELGADO, J. M. «Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal». En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012, p. 23.

¹¹ En este sentido, HINOJOSA TORRALVO, J. J. («El fraude fiscal: una lucha de contrastes»). En *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal* (dir.). Barcelona: Atelier, 2012, pp. 465-466) dice que «las intervenciones legislativas sobre el fraude fiscal de los últimos años han ido tocando figuras o instituciones que se entienden muy relacionadas con el fraude», por lo que refuerza la idea de que el fraude fiscal comprende una serie de figuras o, en otros términos, se pueden subsumir bajo su dicción diversos comportamientos o figuras tributarias.

Sin ánimo de ser exhaustivos, citando a LEROUGE, el fraude fiscal es «un fenómeno psicológico general que se halla en todos los países y, en todos ellos, de una manera constante, si bien en diversos grados, en todas las clases sociales»¹². En este sentido, puntualiza CARBAJO VASCO, en relación con las recientes y novedosas técnicas de fraude fiscal internacional, que «existen numerosas fórmulas de fraude fiscal entre las que se deben incluir la moderna planificación fiscal agresiva o abusiva»¹³, es decir, que el fraude fiscal –entendemos, que internacional– también incorpora bajo su dicción las modernas y novedosas estrategias de planificación fiscal agresiva, tan frecuentemente analizadas por la doctrina en los últimos años.

Así, si se nos permite, a nuestro juicio la concepción de «fraude fiscal internacional» puede caracterizarse por lo siguiente.

Primero, la volatilidad de su configuración según el contexto histórico, puesto que, como ya hemos dicho, dependiendo del contexto económico y social en el que se inserte sus elementos característicos son distintos y van evolucionando conforme al devenir de las actividades económicas y sociales.

Segundo, su dependencia del contexto globalizador, puesto que se observa que en estos últimos años, precisamente por el auge de las rentas empresariales virtuales y las amplias posibilidades de desviación de beneficios a otras jurisdicciones, las cuotas de fraude fiscal han alcanzado cifras récord.

Y tercero, por su componente social, puesto que existe un consenso generalizado sobre los efectos perniciosos que el fraude fiscal (nacional o internacional) provoca en los cimientos de cualquier sociedad o Estado¹⁴.

Sea como fuere, la acepción de «fraude fiscal» ha ido evolucionando paralelamente al contexto económico en el que se desarrolla, yendo desde actuaciones subsumibles en quebrantar determinados aspectos de un ordenamiento jurídico-tributario, hacia actuaciones de conductas de fraude fiscal internacional, es decir, aquellos comportamientos que se subsumen en los resquicios de varios ordenamientos jurídico-tributarios con el último fin de evitar o minorar indebidamente el pago de un impuesto.

Es en este punto donde el fraude fiscal adquiere su dimensión internacional: en el momento en el que los Estados deben interactuar conjuntamente a fin de erradicar sus efectos perjudiciales,

¹² Cfr. LEROUGE, G. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. París: L. G. D. J., 1944, p. 18. Además, añadía el autor que «su móvil es siempre el interés personal, en oposición con el general, un conflicto entre las exigencias siempre más duras de la vida colectiva y las del individuo».

¹³ Vid. CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 114-115.

¹⁴ Tanto es así que, como bien sabemos, la lucha contra el fraude fiscal a nivel comunitario es una competencia compartida entre los Estados y la UE, como se establece en los artículos 317 y 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

que en esencia no difieren de los que pudiera tener la elusión, evasión, planificación fiscal agresiva, o la propia erosión de las bases imponibles, puesto que como bien sabemos y es sobradamente conocido, todas estas producen distorsiones presupuestarias que se traducen en una merma en la recaudación de los Estados.

El fraude fiscal internacional requiere, necesariamente para su erradicación, de un concierto de un elevado número de países intervinientes¹⁵, ya que por su propia magnitud las actuaciones unilaterales o bilaterales no son suficientes para hacerles frente. Es así como en el actual contexto internacional no se pueden compartir en plenitud las soluciones fiscales internacionales frente a la doble imposición o doble no-imposición sustentadas en la unilateralidad o la bilateralidad entre los Estados¹⁶.

Por tanto, la relación del fraude fiscal internacional con el multilateralismo fiscal deviene a raíz de la necesidad de los Estados de articular soluciones eficaces frente a una falta de recursos producida por la desviación indebida de capitales, y que aparecen subsumidos en un plano de aprovechamiento de las lagunas y fricciones que se suscitan entre varios ordenamientos jurídico-tributarios en los que las soluciones unilaterales y bilaterales resultan insuficientes.

La cuestión no es tan sencilla: el multilateralismo fiscal engloba tantas acepciones (v. gr., la asistencia administrativa, el intercambio de información o los convenios fiscales multilaterales) como el propio fraude fiscal internacional (v. gr., la elusión y evasión fiscal, o las estrategias de planificación fiscal agresiva).

Lo que sí parece unánime es que la lucha contra el fraude fiscal, siguiendo lo dicho por HINOJOSA TORRALVO, «es una cuestión de ética política que debe ser resuelta o al menos enfrentada por los poderes públicos de un modo decidido y no coyuntural»¹⁷. Así, la vía para atajar el fraude fiscal debe ser el consenso y el diálogo entre los Estados, bien sea para articular mecanismos de intercambio de información fiscal entre las Administraciones tributarias; bien mediante la adhesión a un convenio de carácter multilateral para eliminar dobles no-imposiciones aceptado por una amplia mayoría de Estados; o bien mediante otro tipo de mecanismos, pero siempre compartiendo el patrón común basado en el consenso de un elevado número de Estados.

Por tanto, a nuestro juicio, el remedio por excelencia asentado en el siglo XXI frente a este tipo de conductas —de «fraude fiscal internacional»— a raíz de las estrategias de las organizaciones

¹⁵ Como así lo dice HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes...», *op. cit.*, p. 465.

¹⁶ Esta afirmación requiere de un matiz. Si bien es cierto que las actuaciones unilaterales o bilaterales frente a la doble imposición o doble no imposición han entrado en desuso en la comunidad internacional en pro de los acuerdos multilaterales, sí que existen actualmente ejemplos de mecanismos unilaterales con gran repercusión, v. gr., los acuerdos sobre la base del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de Estados Unidos que, incluso dada su amplia aceptación, podríamos decir que es un instrumento en sus inicios unilateral que ha devenido en multilateral.

¹⁷ *Cfr.* HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha...», *op. cit.*, pp. 459-460.

supranacionales líderes en la lucha contra el fraude fiscal internacional (como bien sabemos, la OCDE y la UE¹⁸) es la cohesión tributaria internacional¹⁹.

3.2. LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL DESVÍO DE LOS BENEFICIOS

Venimos comentando que el fraude fiscal internacional copa las portadas de los periódicos y las primeras páginas en los principales medios de comunicación. Ese componente social, unido a la necesidad de articular soluciones e instrumentos fiscales férreos por parte de la OCDE y de la UE aunando las voluntades de un elevado número de Estados, constituye la base sobre la que se han constituido las ideas multilaterales. Es decir, el multilateralismo se concibe como un instrumento de lucha para erradicar los diversos comportamientos que impliquen conductas de fraude fiscal internacional, en toda su amplitud conceptual.

Ahora bien, el multilateralismo en general y el instrumento multilateral BEPS de la OCDE en particular, como ejemplo de convenio reciente de carácter multilateral, han encontrado su sustento en la consolidación pública del término «erosión» de las bases imponibles. No es que tal término no existiera anteriormente –aunque bien es cierto que ni el Plan BEPS de la OCDE la define²⁰– sino que se generaliza a raíz de la publicación del Plan BEPS y se acentúa por las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas multinacionales, cuya ingeniería fiscal provoca desequilibrios presupuestarios en los Estados. Es más, como bien dice ROSEMBUJ,

¹⁸ No está de menos repetir algunos de los instrumentos recientemente implementados por estas dos organizaciones frente al fraude fiscal internacional, entre los que destacan sobremanera el Plan de Acción BEPS de la OCDE, o la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva *Anti Avoidance Tax Base* (ATAD), además del actual proyecto de reactivación de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), todavía prematuro.

¹⁹ En este sentido, CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 151-152) dice que «solo se puede conceptualizar y emprender la lucha contra el fraude fiscal desde una visión internacional del problema...», que supone, como bien dice el autor, «una alteración radical en la filosofía que regía las relaciones fiscales hasta la fecha».

²⁰ Resulta cuanto menos destacable que el propio Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo es erradicar la erosión de las bases imponibles, no ofrezca una definición, más o menos precisa, acerca de este novedoso término. En este sentido, un sector doctrinal sí ha ofrecido alguna definición. CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 151-152) define «BEPS» «como una síntesis de fórmulas modernas de elusión fiscal internacional, practicadas esencialmente por las multinacionales, incluyendo la utilización de paraísos fiscales, las cuales concluyen en una no imposición o en una menor tributación de sus bases imponibles respecto de la legalmente querida por el legislador». Otra formulación la hace ROSEMBUJ, T. («La erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 960) al concebir la erosión como el ataque al principio de soberanía fiscal de los Estados, que es «el ejercicio exclusivo de la supremacía dentro de su territorio y la eficacia del ordenamiento jurídico propio».

fue en un tratado de carácter multilateral, el GATS, en el que se recoge por primera vez el término «erosión» en un contexto fiscal, y el objetivo principal era eliminarla²¹.

Por ello, la relación entre la erosión de las bases imponibles y el multilateralismo fiscal, o en otros términos, con las soluciones fiscales basadas en instrumentos consensuados entre los Estados es indivisible, ya que el abandono de las soluciones unilaterales o bilaterales en la comunidad internacional y su evolución hacia soluciones multilaterales nace a raíz de las consecuencias que provocan en los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados la erosión de sus bases imponibles, situaciones en las que devienen ineficaces los instrumentos sustentados en el unilateralismo o bilateralismo (v. gr., los convenios de doble imposición).

A nuestro juicio, la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal, por varios motivos.

El primero de ellos, si bien el recurso al multilateralismo fiscal entre los Estados se ha entendido tradicionalmente como un método subsidiario a los bilaterales, actualmente los acuerdos internacionales para eliminar la erosión de las bases imponibles encuentran su fundamento en el consenso entre los Estados, es decir, en la cooperación fiscal transfronteriza, y por tanto se priman las soluciones fiscales multilaterales²².

El segundo, el hecho de consensuar soluciones fiscales y que estas sean aplicadas en los distintos Estados firmantes del acuerdo es una solución a la altura del problema que se pretende atajar, ya que la erosión de las bases imponibles interactúa en los resquicios de varios ordenamientos jurídico-tributarios, y, por tanto, a problemas globales, soluciones globales.

Y por último, porque a través de la interacción entre los Estados, estos han abandonado la reticencia que les precedía a ceder parte de su soberanía fiscal, en vista de que por más que se antepusiesen los intereses nacionales las soluciones fiscales no iban a ser fructíferas, o en otros términos, han primado las soluciones cohesionadas en las que se aúnan un gran número de voluntades estatales.

Si bien es cierto que ha sido un abandono forzoso de las soluciones fiscales unilaterales o bilaterales, también lo es que la globalización económica a la que asistimos hace cada vez más interdependientes a los Estados, lo que nos lleva a plantear, como ya hemos dicho anteriormente, una «nueva soberanía» cuyo sustento sea la fuerza conjunta de varios Estados en la toma de decisiones²³.

²¹ ROSEMBUJ, T. «La erosión de la base imponible...», *op. cit.*, p. 959.

²² Es más, en tiempos recientes, constituye una gran parte de las exposiciones de motivos de los instrumentos implementados frente a la erosión de las bases imponibles la alusión al consenso y acuerdo entre los Estados en la adopción de las medidas antielusión/antierosión adoptadas.

²³ Hacemos referencia al concepto de «nueva soberanía» ya mencionado anteriormente en este trabajo y defendido por un sector doctrinal norteamericano, como entre otros, por SLAUGHTER, A. M. «Sovereignty and power...», *op. cit.*; CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. *The New Sovereignty...*, *op. cit.*

Por tanto, también se aprecia una evidente relación entre el multilateralismo y la soberanía fiscal, que hasta no hace demasiado tiempo constituían la antítesis, ya que no era concebible pretender que un Estado conservase su esfera de soberanía fiscal si se veía condicionado a adoptar acuerdos consensuados con otros Estados, panorama que actualmente es tónica general.

Así, el multilateralismo fiscal y la erosión de las bases imponibles constituyen un bloque indivisible cuyos parámetros no se conciben el uno sin el otro.

Es más, al producir la erosión de las bases imponibles una merma en la recaudación de los Estados y un grave desajuste presupuestario a través de la interacción de diversos agentes que urden estrategias para desviar los beneficios generados a territorios de baja o nula tributación, el multilateralismo se materializa en diversos instrumentos para combatir dichas estrategias, *v. gr.*, mediante el intercambio de información, los convenios fiscales multilaterales, la asistencia administrativa mutua entre las Administraciones tributarias o la conclusión de informes o recomendaciones con carácter multilateral por la OCDE.

Es así como algunas de ellas ya se han puesto en práctica en la comunidad internacional mediante diversos instrumentos tanto de *hard law*, como entre otros destacables: recientemente la implementación del instrumento multilateral BEPS de la OCDE tras la Convención multilateral de noviembre de 2016; y en el plano de la UE, el intercambio de información entre las Administraciones tributarias, siendo ejemplo de ello 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; la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, como también en otros instrumentos de *soft law*, como las conclusiones de los informes finales del Plan de Acción BEPS²⁴.

Vemos que los Estados y organizaciones internacionales han tomado dos direcciones: la primera y actualmente mayoritaria, implementar el intercambio de datos fiscales entre las Administraciones tributarias a fin de prevenir determinadas estrategias de elusión del impuesto; y la segunda, instrumentar un convenio multilateral entre los países de la OCDE, aunque también abierto a la firma por los terceros países que así lo deseen.

En cierta medida, el intercambio de información fiscal, a raíz de la importancia otorgada por los Estados y organizaciones internacionales, es el instrumento multilateral por excelencia²⁵

²⁴ Como bien dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS»). En RAMOS PRIETO, J. (coord.). *Erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios: estudios sobre el plan de acción BEPS de la OCDE*. Navarra: Aranzadi, 2016, p. 460), «no cabe duda alguna del apoyo que la UE está prestando al desarrollo del Plan BEPS, hasta el punto de que –prescindiendo de las muy razonables dudas respecto a la compatibilidad de algunas medidas previstas con las libertades fundamentales– el Consejo de 8 de diciembre de 2015 se pronunció a favor de la directiva como vehículo preferente para la implantación en el ámbito comunitario de las conclusiones del Plan BEPS...».

²⁵ Atribuimos la condición de «instrumento multilateral por excelencia» al intercambio internacional de datos fiscales porque, además de cumplir el requisito necesario del consenso entre un elevado número de Estados y su aplicación

para acabar con la erosión de las bases imponibles en los Estados, a través de un control férreo de las operaciones realizadas por los contribuyentes, y cuya implementación lleva ya tiempo dándose con cierta intensidad.

En cualquier caso, el objetivo del multilateralismo fiscal en general y de las soluciones fiscales multilaterales en particular es evitar o paliar los efectos de la erosión de las bases imponibles en los Estados, y es más, como ya hemos mencionado anteriormente, el multilateralismo encuentra su máxima expresión en acabar con la erosión de las bases imponibles ya que, en cierto modo, se ha acudido a este con esta pretensión, puesto que, *v. gr.*, en los aspectos de eliminar dobles imposiciones de rentas el predominio de lo bilateral es evidente y solo se ha planteado un giro hacia la multilateralidad cuando el desfaldo recaudatorio era mayúsculo y los acuerdos bilaterales devenían insuficientes.

En síntesis, la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal y ha abierto un abanico de posibilidades de interconexión fiscal entre los Estados, e incluso de interdependencia, puesto que la articulación de soluciones multilaterales hace dependientes a los Estados ya que abandonan parte de su esfera de soberanía fiscal para favorecer la conclusión de acuerdos generales consensuados.

4. MULTILATERALISMO VS. PROBLEMAS FISCALES DERIVADOS DE LA DESCOORDINACIÓN NORMATIVA ENTRE LOS ESTADOS

4.1. LOS EFECTOS PERJUDICIALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL: UNA OCASIÓN PERDIDA POR LA OCDE

Por todos es sabido que el panorama fiscal internacional ha dado un vuelco en los últimos años, debido a una serie de causas: la globalización económica llevada a su máxima expresión; las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por ciertas personas jurídicas (en su mayoría, multinacionales) que privan de ingresos a las arcas públicas de los Estados; y la preocupación por parte de los gobiernos e instituciones de la falta de recaudación por las rentas desviadas a territorios de baja o nula tributación.

Además de esto, la consolidación de la economía digital ha puesto en jaque a los gobiernos e instituciones sobre los estándares de tributación articulados desde el pasado siglo, confirmando una evidencia: se ha pasado de un modelo tradicional de negocio en el que las empresas se establecían físicamente en un territorio para desarrollar una actividad económica y empresarial y, en su amplia mayoría, operando mediante un establecimiento permanente, hacia otro modelo en el que las empresas operan en la «nube», es decir, prescindiendo de una presencia física en un determinado territorio para operar y realizar transacciones económicas o comerciales.

en todos esos territorios, ha sido la solución fiscal más implementada y con una mayor aceptación. Al mismo tiempo, hacemos referencia, fundamentalmente, al intercambio automático de información.

La propia OCDE viene a corroborar esta tesis, es decir, que la economía «tradicional» ha dejado paso a un modelo de economía digital, diciendo lo siguiente²⁶:

«A medida que la economía digital integra la tecnología digital, resulta cada vez más difícil segmentar la economía digital. En otras palabras, al identificarse cada vez más y asociarse la economía digital a la economía propiamente dicha, es muy difícil, si no prácticamente imposible, disociar la una de la otra o dibujar una clara frontera entre la economía digital y el resto...».

Esta evolución a un modelo de negocios digital ha provocado que las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y grupos multinacionales sean cada vez más sofisticadas, a fin de desviar los beneficios obtenidos por la prestación de bienes o servicios *online* de un determinado territorio a otros de menor o nula tributación, aprovechándose para ello de la descoordinación en materia tributaria y de las lagunas y fricciones existentes entre los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados.

Consecuentemente, se produce una merma en la recaudación de las arcas públicas por lo dejado de ingresar por estas empresas y grupos multinacionales, ya que no es posible sujetar a tributación las rentas *online* generadas, ya que las normas actuales sobre la configuración del establecimiento permanente no se pueden compartir en plenitud para abordar la volatilidad y movilidad internacional de las rentas y los beneficios. Esto es lo que se conoce como los efectos perjudiciales de la economía digital.

Frente a estos, el Plan de Acción BEPS de la OCDE publicado en septiembre de 2013 recogió en su acción 1.^a, bajo el título «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», el propósito de extraer una serie de soluciones a modo de corolario que tuviesen aplicación práctica, y que, principalmente, solventasen un problema tan acuciante como es la imposibilidad de sujetar a tributación las rentas denominadas «virtuales», para lo que también engarzaba con otras acciones no menos problemáticas como, *v. gr.*, la acción séptima, que lleva por título: «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente».

Es decir, para buscar una solución frente a los efectos perjudiciales de la economía digital se acudió a un plan de acción respaldado por los países integrantes de la OCDE, organización impulsora del Convenio multilateral BEPS y, en sus inicios, cabía la posibilidad de que si llegaba a término dicho convenio contenido en la acción 15.^a, incluyese en este las conclusiones recogidas sobre la acción 1.^a, de forma que se implementase en un tratado internacional nuevos criterios de sujeción de las rentas *online*.

Sin embargo, el informe final BEPS de la acción 1.^a no fue demasiado halagüeño, ya que, *grosso modo*, la OCDE expuso la complejidad que requería un cambio o reconfiguración de los

²⁶ *Cfr.* OCDE, «Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital». *OCDE Publishing*, 2014, pp. 82-83.

estándares de tributación para adaptarlos a la realidad económica digital, y no aportó soluciones relevantes.

En cierto modo, la no incursión en el informe final de la acción 1.^a de soluciones reales –aunque fuesen teóricas– sobre posibles puntos de encuentro para intentar sujetar a tributación las rentas virtuales, ya fuese recoger posibles criterios para redefinir el estatuto del establecimiento permanente, o recomendaciones que sirviesen de base para futuros trabajos, ha dejado sin efectividad la tarea desarrollada un año atrás por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la OCDE, que elaboró un extenso informe denominado *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* en el que se recogían varias posibles soluciones frente al problema que venimos mencionando.

No solo eso, tras la reciente implementación del instrumento multilateral BEPS y la desaparición en su articulado de mención alguna a la reforma del estatuto del establecimiento permanente o referencia a un nuevo criterio de sujeción de rentas, si *supra* hemos hablado de una oportunidad perdida para implementar soluciones en un instrumento de *soft law*, en el caso del Convenio multilateral BEPS se ha dejado pasar la oportunidad de recoger propuestas o criterios en un instrumento de *hard law*, como lo es el Convenio multilateral BEPS, con rango de tratado internacional.

En cualquier caso, sea como fuere, se acudió, una vez más, al acuerdo entre los Estados para encontrar soluciones frente a los desafíos que planteaba la economía digital, es decir, se acudió al multilateralismo fiscal mediante el Plan de Acción BEPS.

En el caso del Plan BEPS, las 14 primeras acciones se esperaban que encontrasen respuesta en la implementación de un instrumento multilateral previsto en su acción 15.^a y, de hecho, se creó un grupo de trabajo *ad hoc* específicamente para conseguir tal fin. En sus inicios, también se esperaba que el multilateralismo fiscal diese solución a los efectos perjudiciales de la economía digital, más concretamente el instrumento multilateral BEPS, asunto que después no fructificó, como así recogió la OCDE en sus informes finales de octubre de 2015.

En este caso, se puso en manos de una de las soluciones fiscales multilaterales (el instrumento multilateral BEPS) la articulación de soluciones frente a la falta de un nexo o criterio de sujeción de las rentas generadas mediante la transacción de bienes o servicios *online*.

El consenso entre los Estados, en este caso, de los miembros de la OCDE (aunque también sería aconsejable que la UE tomase cartas en el asunto) es imprescindible de cara al futuro para instaurar o implementar un plan de acción específico frente a la economía digital.

En cualquier caso, debe ser la cohesión tributaria internacional y la adopción de acuerdos multilaterales entre los Estados la solución a tomar, ya que, si ni siquiera se han podido encontrar soluciones en el marco del Plan BEPS, siendo este el adalid de las soluciones consensuadas entre los Estados, difícilmente se contempla otro marco de actuación en el que no se vean representadas las voluntades de un número considerable de Estados o territorios.

4.2. LOS REMEDIOS ARTICULADOS POR LOS ESTADOS PARA LOGRAR UNA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS ANTIEROSIÓN/ ANTELUSIÓN

4.2.1. En el plano internacional: El instrumento multilateral BEPS tras la Convención multilateral de noviembre de 2016

Tras la publicación del Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 y su acción 15.^a, consistente en implementar un tratado multilateral *ex novo*, se abría un nuevo escenario en el panorama fiscal internacional. Se pretendía, de forma prácticamente inédita, articular un convenio multilateral que aunase la voluntad de un elevado número de Estados y que, en cierta medida, solventase los problemas que afrontaban las 14 acciones anteriores del Plan BEPS.

En octubre de 2015 vieron la luz los informes finales BEPS, incluido el de la acción 15.^a, si bien, dada su complejidad, requería más tiempo para su implementación, llegando incluso a crearse un grupo *ad hoc* para su puesta en funcionamiento.

Así las cosas, los días 24 y 25 de noviembre de 2016 se produjo la Convención multilateral en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.^a 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 15.^a de octubre de 2015 y la creación del grupo de trabajo *ad hoc* para su implementación, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados ya que, como sabemos, ha visto la luz en junio de 2017²⁷.

El instrumento multilateral de BEPS se ha erigido como el nuevo paradigma internacional de las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, por dos motivos: primero, por abordar mediante un enfoque unitario los grandes problemas de los que adolecía el sistema fiscal internacional y concretarlos (al menos así se configuró en sus inicios) en un instrumento que solucione las problemáticas descritas en las restantes 14 acciones del Plan BEPS²⁸; y segundo, porque la propia apertura a su firma ya era un hecho significativo de éxito, independientemente de su ratificación posterior²⁹.

²⁷ Vid., para más detalles, OCDE, «Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios». OCDE Publishing, París, 2016.

²⁸ Si bien sabemos que *de facto* no es así y acabamos de hacer mención *supra* de los problemas que suscitan los efectos perjudiciales de la economía digital y a la no incorporación de soluciones fiscales frente a estos en el articulado del nuevo instrumento multilateral BEPS.

²⁹ Si bien es cierto que hay otros precedentes de conclusión de convenios fiscales multilaterales, creemos que por su dimensión, características y el elevado número de países intervinientes lo convierten en el convenio multilateral por excelencia en el contexto fiscal internacional (a expensas, por supuesto, de los países que lo ratifiquen).

Como bien dice ZORNOZA PÉREZ, «la simple aprobación del texto del convenio y su apertura a firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016 (hecho que se ha producido) supone un éxito en sí misma, por haber suscitado una importante reflexión sobre la necesidad de una mayor coordinación que pudiera conducir a la adopción en el futuro de un enfoque multilateral respecto a determinados problemas de tributación internacional»³⁰. No obstante, desde sus inicios el instrumento multilateral BEPS fue tildado por algunas voces de que el multilateralismo que pretendía arraigar era «difuso»³¹ o, más bien, que no constituía *stricto sensu* un convenio multilateral.

Si bien es cierto que la multilateralidad absoluta que pretendía la OCDE en su configuración inicial no se ha llevado a término, ya que se ha modulado hacia un instrumento con una multilateralidad relativa o, si se prefiere, flexible³², siendo esta quizás la característica que mejor define al instrumento estrella del Plan BEPS. Es más, se ha dicho, con buen criterio, que es un instrumento multilateral con tintes de bilateralidad, puesto que no pretende ni mucho menos eliminar toda la red de convenios fiscales bilaterales, sino interactuar en un plano de igualdad con estos, es decir, en una aplicación conjunta de ambos, una tarea que no será nada fácil.

Lo cierto es que ese «multilateralismo bilateral» que caracteriza al Convenio BEPS ha permitido su apertura a la firma, ya que una configuración demasiado rígida hubiese sido un obstáculo, por un lado, para los países intervinientes en su elaboración, y por otro, para los países firmantes³³. Es decir, en síntesis, se ha pretendido culminar un proyecto (el instrumento multilateral BEPS) anhelado ya no solo por los países de la OCDE, sino por un gran sector de la fiscalidad internacional teniendo el apoyo de cuantos máximos Estados posibles, y para ello había que renunciar a contemplar en este gran parte de los objetivos propuestos o una excesiva rigidez de sus parámetros.

En otras palabras, se ha permitido que los Estados conserven una mayor esfera de soberanía fiscal o injerir mínimamente en esta, de manera que bajo estas condiciones el pretexto para sumar apoyos fuese favorable, como parece que así ha sido³⁴.

³⁰ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. «Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, pp. 463-464.

³¹ Entre otros, GARCÍA ANTÓN, R. «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, 2016, vol. 8, núm. 2, pp. 161 y ss.

³² Dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 470) que «se han empleado, en consecuencia, todas las posibilidades tendentes a incorporar flexibilidad, con el fin de ampliar el consenso, sugeridas por el Informe de 2014, lo que genera ciertas dudas respecto a la coherencia del resultado final alcanzado...».

³³ Como muestra de ello, las más de 100 jurisdicciones que se sumaron a la elaboración del texto definitivo, hecho prácticamente insólito en el contexto fiscal internacional.

³⁴ Más dudas nos genera la posible introducción de excesivas reservas y comentarios al convenio que desvirtúen su finalidad y que lo priven de efectividad. Además de esto, que exista un número de países que implementan medidas que no siguen los parámetros BEPS es algo francamente preocupante, que puede producir el mismo resultado que una introducción excesiva de cláusulas de inaplicación del Convenio BEPS. Como dice SERRANO ANTÓN, F. («La era post BEPS...», *op. cit.*, p. 89), «aunque el multilateralismo puede contar con un buen ejemplo si el convenio llega a apro-

En este asunto, el organismo impulsor del instrumento multilateral BEPS, la OCDE, tan cuestionada en estos últimos años, parece haber ganado legitimidad tras conseguir abrir a su firma el convenio y, a expensas de unos resultados definitivos, el proceso desde la publicación del Plan BEPS en 2013 hasta su apertura a firma en diciembre de 2016 y presentación mundial en junio de 2017 ha permitido consolidar a la OCDE como organismo líder frente al fraude fiscal internacional, y ha conseguido algo prácticamente insólito: que casi un centenar de países consensuasen un instrumento *ex novo* cuya pretensión es que culmine un cambio en los actuales parámetros que rigen la tributación internacional.

En este sentido, la OCDE ha cumplido con su trabajo y es loable que se haya llevado a término, a expensas de los países que lo ratifiquen, ya que la simple posibilidad de lograr un consenso entre tan amplio número de países y que, además, se logre abrir a su firma, es digno de elogio.

Es más, a nuestro juicio, este éxito del instrumento multilateral BEPS es definitivo, incluso aunque no se llegase a ratificar por un número significativo de Estados, ya que los avances realizados en el seno de la OCDE y en la colaboración entre los países suponen una base de consenso y diálogo sin precedentes en la comunidad internacional, y en el caso de que el instrumento multilateral no llegase a término sus resultados pueden ser asumidos en el futuro para perfilarlo, o puede otra organización continuar sobre la base de lo ya trabajado, de forma que el instrumento multilateral BEPS no sea un fin en sí mismo, sino una nueva vía que permita en el futuro la conclusión de acuerdos multilaterales entre los países.

En cualquier caso, el instrumento multilateral BEPS, tanto si se ratifica ampliamente como si no, ha puesto la primera piedra para conseguir una coordinación fiscal internacional real, asentando unos cimientos sólidos de consenso y cohesión, trasladando a los Estados la certeza de que llegar a acuerdos fiscales consensuados es posible, y más aún, es muy deseable para el devenir futuro de la tributación internacional.

4.2.2. En el plano europeo: La (nueva) reactivación de la iniciativa de BICIS y las soluciones fiscales multilaterales

En el actual contexto fiscal internacional, es comúnmente aceptado que las soluciones fiscales multilaterales están adscritas únicamente a las iniciativas de la OCDE y, por tanto, solo ese tipo de iniciativas son merecedoras del apelativo de «multilaterales».

barse, hoy se puede constatar que los Estados siguen aprobando normas que paradójicamente no se encuentran en la misma línea de actuación que marca el convenio multilateral. Estas decisiones pueden llegar a minar el resultado del propio Plan de Acción BEPS». En este sentido, cabe mencionar, como trae a colación ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 471), la posición de Estados Unidos, que ha aprobado el *United States Model Income Tax*, y que como dice el autor, «de cuyo contenido resulta con claridad que las preocupaciones relacionadas con BEPS no figuran en los primeros lugares de la agenda del Departamento del Tesoro». En cualquier caso, el devenir de los acontecimientos nos sacará de dudas, y nos permitirá hacer un análisis más profundo al respecto.

Sin embargo, venimos diciendo que la base del multilateralismo es el consenso entre un número elevado de Estados intervinientes en un determinado acuerdo o en la implementación de un instrumento, *v. gr.*, en el caso de un convenio multilateral, la firma de aquellos Estados que lo hayan elaborado (siendo un número cuantitativamente relevante de ellos); o en el caso de un instrumento de *soft law*, su elaboración mediante una base de consenso y diálogo entre una serie de Estados.

Así, ese consenso que se alcanza en el seno de una institución, *v. gr.*, en la UE, que trae como resultado la articulación de mecanismos o instrumentos en la lucha contra el fraude o la elusión fiscal no es menos merecedora del calificativo de «multilateral», o que puedan considerarse iniciativas con «tintes multilaterales», por cuanto las condiciones para su calificación no difieren de otras en el seno de la OCDE.

El paradigma europeo de las soluciones fiscales consensuadas son las directivas, instrumentos jurídicos de *hard law* vinculantes para los Estados miembros. En su proceso de adopción, si bien puede haber Estados que aun votando en su contra tengan que trasponerla, por acuerdo mayoritario del resto de Estados, es representativa de un sentir general sobre una determinada problemática o cuestión. Es decir, un sentir general que representa una base de acuerdo y diálogo en la articulación de soluciones fiscales, siendo esto la base del multilateralismo o las soluciones fiscales multilaterales.

Ahora bien, es cierto que en los últimos años se han implementado iniciativas en el seno de la UE que, en principio, poseen tintes multilaterales y que no han llegado a buen puerto. Nos referimos a la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)³⁵, aprobada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011³⁶ que, como bien es sabido, derivó en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013 y la Comisión Europea ha reactivado a finales de 2016³⁷.

³⁵ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo «relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)», de 16 de marzo de 2011. COM (2011) 121 final. Vid., del mismo modo, la Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», de 23 de octubre de 2001, pp. 13-15. COM (2001) 582 final, donde por primera vez la Comisión mencionó el objetivo final de esta propuesta, que sería «aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria».

³⁶ Puede verse un estudio en profundidad sobre la evolución de la propuesta de BICCIS en MAGRANER MORENO, F. J. «La BICC: un gran proyecto con un final incierto». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 677-703.

³⁷ Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2016. COM (2016) 682 final. Del mismo modo, no hay que olvidar que la reactivación del sistema BICCIS formaba parte del Plan de Acción de la Comisión Europea «para la creación de un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea», de 17 de junio de 2015. COM (2015) 302 final.

Tras la implementación del Plan BEPS mediante la publicación de sus informes finales, es mayoritariamente aceptado por la doctrina que nos encontramos en un periodo post-BEPS³⁸ y que soplan vientos favorables a favor de la cohesión tributaria internacional. Es decir, que nos encontramos en un contexto post-BEPS, caracterizado por los parámetros que rigen o han regido su Plan de Acción, siendo estos, principalmente, la implementación de soluciones fiscales multilaterales³⁹.

En este contexto interactúa la nueva iniciativa de BICCIS. Tras la publicación del Plan de Acción BEPS y los posteriores informes finales, la UE ha tomado en consideración las conclusiones en ellos recogidas –que no debemos olvidar que son instrumentos de *soft law*– para implementar medidas vinculantes de *hard law*, confirmando una tendencia que viene dándose desde hace años: que las medidas articuladas por la UE van a remolque de las implementadas por la OCDE.

En este marco de actuaciones, el sistema de BICCIS confluye con otros problemas fiscales de los que adolecía el sistema fiscal internacional, que el Plan de Acción BEPS identificó y que la propia UE está complementando⁴⁰.

Dicho lo cual, la reactivación del sistema de BICCIS no se configura del mismo modo que en la propuesta de Directiva de 2011. Los principales focos de conflicto que suscitó han sido revisados y se ha tomado en consideración la experiencia actual del Plan BEPS, en el que algunas de sus acciones han caído en saco roto, *v. gr.*, la ya mencionada acción 1.^a.

Así, aunque a la reactivación del sistema de BICCIS le quede todavía mucho camino por recorrer, *grosso modo*, su objetivo es crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para evadir impuestos⁴¹, haciendo estos objetivos una propuesta de BICCIS más realista que puede permitir su aprobación a corto plazo.

³⁸ Al respecto MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. («El plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, pp. 87-115) realizan una reflexión sobre si el Plan BEPS constituye el final del camino para reformular el sistema de fiscalidad internacional o si por el contrario es la primera piedra sobre la que articular futuros planes.

³⁹ Como bien dice CARBAJO VASCO, D. («La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, pp. 115-116), existe un nuevo orden mundial y «ese nuevo orden tiene un nombre: BEPS, y las 15 acciones que integran su Plan de Acción».

⁴⁰ A modo de ejemplo, parte de las conclusiones del informe final de la acción 11 de BEPS titulada «Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella» se ha manifestado, directa o indirectamente, en el articulado de 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; o también, en consonancia con el objetivo general del Plan BEPS de eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados, se ha implementado recientemente la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

⁴¹ *Cfr.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2015. COM (2016) 682 final. Como pone de manifiesto la Comisión Europea, uno de los objetivos principales consiste en lograr una mayor equidad del sistema tributario abordando algunas de las causas profundas de la elusión del impuesto sobre sociedades, y esto debería permitir:

En estos términos, a tenor de los documentos publicados por la Comisión Europea, podríamos decir que los objetivos que pretende lograr esa futura Directiva BICCIS son asumibles y que la metodología para su implementación es realista, además de que no interfieren en gran medida en la esfera de soberanía fiscal de los Estados, como sí que sucedió con los extremos contenidos en la inicial propuesta de Directiva de 2011.

Si bien el escepticismo sobre el éxito del Plan de Acción BEPS ocupa gran parte del debate científico⁴², sí que existen determinados focos de conflicto que han encontrado una solución y de esa dinámica positiva de colaboración entre los Estados se puede valer el proyecto BICCIS tras su reactivación.

En este sentido, los resultados positivos del Plan BEPS –más concretamente, los del instrumento multilateral– son una oportunidad para que la UE aproveche los vientos favorables que soplan a favor de la cohesión tributaria internacional y, en este caso concreto, para la armonización del impuesto sobre sociedades.

No en vano conviene recordar que la propuesta de BICCIS se plasma en una directiva⁴³, es decir, un instrumento de *hard law* que es fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los

1. Una reducción significativa de la planificación fiscal transfronteriza.
2. La creación de unas condiciones más equitativas entre las empresas nacionales y multinacionales.
3. La garantía de que las empresas paguen una justa proporción de carga fiscal.
4. Una mayor sensibilización general de los contribuyentes hacia los aspectos relacionados con la ética fiscal.

Ello lo corroboran las conclusiones del Consejo Ecofin de 6 de diciembre de 2016 (*vid.* apartado 13.º de las Conclusiones del Consejo sobre el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competente y estable para la UE, de 6 de diciembre de 2016. Disponible en <http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/12/47244651630_es.pdf>) diciendo que: «INVITA a las Presidencias entrantes a que organicen los trabajos sobre la base imponible común del impuesto sobre sociedades y la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades con arreglo a la siguiente secuencia temporal: en primer lugar, los Estados miembros deben centrarse en las normas de cálculo de la base imponible y, en particular, en los nuevos elementos de la iniciativa reactivada sobre esta cuestión (capítulos I a V); a continuación, los Estados miembros deberían centrarse en los demás aspectos de la base común (capítulos VI a XI), a saber: por una parte, los que ya se analizaron en profundidad en el contexto de la propuesta de 2011 relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, y, por otra, los que figuran en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior; cuando los debates sobre estas cuestiones hayan llegado a buen fin, habría que examinar sin demora la consolidación fiscal».

⁴² Entre otros, AULT, H. («Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles»). *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2013, núm. 3) argumenta que «esta corriente de reforma de la fiscalidad internacional (BEPS), intensamente focalizada en las estructuras de las grandes corporaciones multinacionales, no persigue realmente robustecer la integridad del impuesto sobre sociedades a escala internacional, sino que su finalidad última residirá en lanzar un mensaje con tintes sociológicos a la principal masa de contribuyentes (personas físicas) que sostienen el sistema fiscal en el sentido de que los «grandes contribuyentes» están igualmente sujetos a una «contribución fiscal justa».

⁴³ Ante otras posibles fórmulas de articulación de la propuesta BICCIS (*v. gr.*, un instrumento de *soft law*), MAGRANER MORENO, F. J. («La BICC: un gran proyecto...», *op. cit.*, p. 693) dice que «la Comisión Europea considera que el ins-

Estados, en contraposición a los informes y recomendaciones que emanan del seno de la OCDE que constituyen instrumentos de *soft law*. A nuestro juicio, la obligatoriedad en su adopción podría constituir una baza a favor del proyecto BICCIS, ya que a pesar de que los informes BEPS no contienen obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados, algunas de sus acciones sí han llegado a buen puerto, por lo que la adopción de la futurible directiva no debería ser menos.

En síntesis, el contexto internacional post-BEPS en el que nos hallamos inmersos parece favorable para la implementación de soluciones fiscales multilaterales, es decir, soluciones articuladas sobre una base de consenso y diálogo y, del mismo modo, a nuestro juicio, también favorable para la implementación definitiva de una iniciativa de BICCIS en la UE donde los resultados pueden ser más satisfactorios que los que acontecieron a la propuesta de directiva en 2011.

4.2.2.1. *Súcinta reflexión sobre la propuesta de BICCIS y el instrumento multilateral BEPS: una relación necesaria*

Como ya hemos repetido anteriormente, el Convenio multilateral BEPS ha visto la luz tras la Convención multilateral celebrada los días 24 y 25 de noviembre de 2016, en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.^a del Plan de Acción BEPS.

En esta «era post-BEPS» que deviene a raíz de la publicación de los informes finales BEPS de octubre de 2015 interactúa la reactivación del sistema de BICCIS de la UE. Más concretamente, incluso podemos decir en una «era post-convenio multilateral BEPS», ya que fue tal la expectación creada cuando se anunció el deseo de su implementación en 2013 que marca, a nuestro juicio, un antes y un después en la metodología de implementación de las soluciones fiscales frente a la erosión de las bases imponibles en general y la elusión del impuesto sobre sociedades en particular.

Los dos grandes organismos supranacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional –estos son, la OCDE y la UE– han tomado partido en la articulación de soluciones fiscales y con una cierta sincronización metodológica y temporal.

Tanto la OCDE en la articulación del instrumento multilateral BEPS como la UE en la implementación de una futurible Directiva de BICCIS⁴⁴ persiguen un objetivo común: erradicar la elusión fiscal, si bien la primera (OCDE) circunscrita en un plano internacional mediante la eliminación de la doble no imposición internacional, y la segunda (UE) con relación al impuesto sobre sociedades en el territorio comunitario para consolidar una definitiva armonización fiscal directa, un viejo deseo desde la creación de la Comunidad Económica Europea.

trumento jurídico adecuado para aprobar la base imponible consolidada común es la directiva» y remite al contenido del artículo 115 del TFUE.

⁴⁴ Como sabemos, el «nuevo» enfoque de la iniciativa de BICCIS divide la consecución de la misma en dos grandes fases: la primera, consistente en implementar una base imponible común (BICIS); y la segunda en lograr su consolidación (BICCIS).

Por ello, en una primera aproximación, no vemos obstáculos para considerar que son dos instrumentos compatibles, primero, por sus ámbitos de aplicación y, segundo, por el objetivo general que persiguen. Es más, sería deseable que se complementen, puesto que emanan de los dos organismos internacionales erigidos como líderes frente al fraude fiscal internacional, ya que como bien dice CARBAJO VASCO, «la lucha contra el fraude fiscal, particularmente en su visión internacional, no puede ser vista exclusivamente como una cuestión de justicia, de equidad o un medio expeditivo para allegar ingresos, sino también, y primordialmente, como una herramienta necesaria para facilitar el funcionamiento de la economía...»⁴⁵.

Es por ello por lo que la lucha internacional para que los beneficios tributen allí donde se generen, impedir la erosión de las bases imponibles, la elusión del impuesto sobre sociedades y, en definitiva, la correcta aplicación de los principios de justicia tributaria se ven socorridos por la voluntad de entendimiento y conclusión de acuerdos eficaces, por partida doble en este caso: en el plano internacional mediante la articulación de un convenio multilateral por parte de la OCDE, y en el plano europeo por la implementación de una Directiva de BICCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos, tanto de la ratificación del instrumento multilateral como de la implementación de la propuesta de directiva por parte de la UE.

Si bien ahora son los Estados los que deben tomar cartas en el asunto y ser capaces de implementar definitivamente ambos instrumentos. El primer paso está dado, ya que en el ámbito de la OCDE el instrumento multilateral BEPS representa la voluntad de más de 100 jurisdicciones que han intervenido en su elaboración (a expensas de su ratificación definitiva, por supuesto) pero todavía hay que conseguir, por un lado, la ratificación del instrumento multilateral y, por otro, llegar a acuerdos consensuados sobre los parámetros de la Directiva de BICCIS, que basándonos en los precedentes se antoja complicado. En cualquier caso, la voluntad de entendimiento de los Estados determinará el futuro de la elusión fiscal internacional.

5. LA MULTILATERALIDAD COMO NUEVO PRINCIPIO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL EN LAS SOLUCIONES FISCALES ARTICULADAS

En las últimas décadas hemos experimentado una evolución en las estrategias de los Estados para combatir la deslocalización de beneficios por parte de las empresas y grupos multinacionales, guiado por la OCDE y la UE principalmente.

Esta evolución ha ido acompañada del propio devenir diario de la tributación internacional, y ha forzado cambios en las estructuras y planteamientos de los instrumentos para prevenir, primero, la doble imposición, y más recientemente, la doble no imposición o desimposición de las rentas.

⁴⁵ Cfr. CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal...», *op. cit.*, p. 115. En el mismo sentido *vid.* HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes...», *op. cit.*, p. 459.

Estos cambios, novedosos hace algunos años y prácticamente asentados en el contexto fiscal internacional, han conducido a un abandono paulatino de las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales y una adopción prácticamente unánime de las soluciones fiscales multilaterales, en cualquiera de sus variantes e instrumentos⁴⁶.

El análisis de las medidas articuladas por la OCDE y la UE sobre las estrategias para erradicar, hace algunos años, el uso de los paraísos fiscales y, más recientemente, el fraude fiscal a nivel internacional ponen de manifiesto una evidencia: las organizaciones líderes en la lucha frente a la elusión fiscal internacional han abandonado las soluciones unilaterales o bilaterales por los Estados para empujarlos a consensuar parámetros comunes en la lucha frente al fraude fiscal a nivel internacional, es decir, que la articulación de soluciones fiscales tenga por base el consenso y diálogo entre un número elevado de Estados y que dichas medidas sean de aplicación homónima o aproximada en los Estados firmantes.

⁴⁶ La evolución de estas medidas se puede dividir en dos etapas. Desde una primera etapa en la que los esfuerzos de la OCDE y la UE se centraban en identificar los territorios sospechosos de constituir paraísos fiscales hacia otra etapa en la que estas medidas se han superado hacia soluciones consensuadas entre los Estados en una lucha férrea frente al fraude fiscal a nivel global.

En la primera de estas etapas, la OCDE tomó conciencia a finales del siglo pasado en la lucha contra los paraísos fiscales y, más concretamente, en la identificación de sus elementos caracterizadores mediante el Informe *Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente* publicado en 1998, donde se recogía una serie de parámetros que permitiesen considerar a un territorio como paraíso fiscal. Más adelante, ya en la primera década del año 2000, y a raíz del anterior informe, se creó la primera lista de países denominados «sospechosos» de constituir un paraíso fiscal y, frente a esto, se creó el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y el Foro Global en 2002 y 2003, respectivamente. Así, en la recta final de esta etapa, durante los años 2006 a 2009 la tarea fundamental de la OCDE consistió en la elaboración de la lista negra de paraísos fiscales y en la firma de acuerdos de colaboración, que dio lugar a la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la denominada «lista gris», algo en lo que la intervención del G20 en 2008 resultó fundamental.

En el plano de la UE las directrices iban al unísono con las dictadas por la OCDE: en el año 1998 se creó el Código de Conducta y, adentrados en el nuevo siglo, las directivas han sido el mecanismo utilizado para trasladar a los Estados miembros la preocupación acerca de los paraísos fiscales y la lucha frente a estos. Ejemplo de ello, entre otras, son la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; la Directiva 2003/49/CE, sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones; y la Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos. Situados en la segunda etapa, la confirmación del cambio de tendencia hacia las soluciones basadas en el multilateralismo en el seno de la OCDE lo constituyó el Plan de Acción BEPS publicado en septiembre de 2013, sus sucesivos informes de 2014, los informes finales de octubre de 2015 y la reciente implementación del Convenio multilateral BEPS de diciembre de 2016.

Y en el plano comunitario, numerosas han sido las iniciativas que confirman este cambio de tendencia, como entre otras: la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; más recientemente la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que implementa el intercambio automático obligatorio de información entre las Administraciones tributarias; y la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Además, no debemos olvidar que, como ya hemos dicho en este trabajo, la Comisión ha reactivado la propuesta de BICCIS, por lo que en un periodo corto de tiempo podríamos ver una nueva propuesta de directiva en tal sentido.

Por ello, a nuestro juicio, los principios clásicos que presiden las relaciones tributarias internacionales de territorialidad y personalidad encuentran un nuevo elemento en su campo de actuación: un nuevo «principio de multilateralidad».

Durante largos años la doctrina ha analizado, con buen criterio, cómo la práctica fiscal de los países se basaba en una aplicación combinada de ambos principios (territorialidad y personalidad): tributación de residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica⁴⁷.

Ahora bien, tras el enfoque otorgado por la OCDE y la UE a las soluciones fiscales frente a la doble no-imposición de las rentas, a nuestro juicio la cuestión reside en dilucidar si existe un principio de derecho internacional tributario *de facto* basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales internacionales.

Para solventar esta cuestión, entendemos que el multilateralismo como principio del sistema fiscal internacional supone el reconocimiento de una serie de aspectos: primero, que las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales han resultado ser insuficientes frente a la doble no-imposición; segundo y a raíz de lo anterior, urge un remedio frente al aumento de las estrategias de ingeniería fiscal por parte de las empresas y grupos multinacionales que erosionan su base imponible; y tercero, que los Estados han aceptado que deben ceder parte de su soberanía tributaria en aras de armonizar normas mundiales uniformes frente a este tipo de prácticas.

Los dos primeros aspectos no requieren de mayor comentario, puesto que han sido objeto de análisis a lo largo del trabajo y las voces autorizadas en el asunto se han pronunciado al respecto. Sin embargo, este último aspecto, el referente a la limitación de la esfera de soberanía fiscal de los Estados requiere de una reflexión.

Desde la consolidación del espacio económico europeo la capacidad soberana de los Estados se ha visto limitada paulatinamente⁴⁸. Estas limitaciones encuentran su fundamento en la necesidad de fijar principios y parámetros comunes en la aplicación de los tributos en la UE, y ya no únicamente en esta, sino a nivel internacional, como así ha puesto de manifiesto la OCDE mediante su instrumento multilateral BEPS. Y no solo en la aplicación de los tributos, sino en

⁴⁷ Entre otros, *vid.* RUBIO GUERRERO, J. J. «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional». En AA. VV. *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2004, pp. 78-79. Más recientemente, hay autores, como ROSEMBUIJ, T. (*Principios globales de fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012, pp. 89-92), que han defendido la existencia de un principio internacional basado en la antierosión de la base imponible «como una orientación global, que implica la existencia de circunstancias de hecho producidas por determinados agentes económicos cuyo espacio es la extraterritorialidad, frente a lo cual la reacción es necesariamente global».

⁴⁸ Al respecto escribieron MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. («La política fiscal europea»). En GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Madrid: Civitas, 1986, pp. 270-274) que «la limitación que sufren los Estados en su poder financiero por la integración en las Comunidades Europeas debe ser comprendida teniendo en cuenta la autolimitación que implica la transferencia a estas de competencias o, si se prefiere, de soberanía».

la articulación de mecanismos antielusión de los mismos, en los que el punto de inflexión pasa porque los Estados aparquen sus intereses económicos a un lado y pongan a disposición de un acuerdo común parte de su esfera de soberanía fiscal para la conclusión de acuerdos multilaterales.

En este contexto la idea de multilateralismo se ha afianzado: esa cesión de soberanía tributaria a organismos supranacionales unido a las recomendaciones, informes, dictámenes y directivas que promueven la cooperación entre los Estados para articular soluciones fiscales eficaces dejan muestras evidentes de que el multilateralismo como principio actual de las soluciones fiscales internacionales es un hecho, al menos, un hecho práctico extraído a raíz de las líneas de actuación seguidas por la OCDE y la UE.

No solo eso, si atendemos a la entidad reconocida a las soluciones multilaterales actualmente, y visto que las directrices giran en torno a su consolidación en el tiempo, no cabe duda de que este nuevo principio se erige como el principio de fiscalidad internacional por excelencia, ya que si bien los principios personalista, de territorialidad, o el recogido en el Modelo de Convenio de la OCDE de no discriminación (art. 24) han resultado sumamente útiles en su momento, no se pueden compartir actualmente en toda su dimensión, ya que no reflejan de manera fiel las nuevas directrices seguidas por los Estados frente a la erosión de la base imponible y la deslocalización de los beneficios, que, como venimos comentando, a la vista de la práctica internacional se basan en el multilateralismo fiscal.

Ahora bien, sectores doctrinales, principalmente la doctrina italiana, han elaborado formulaciones conceptuales que si bien no responden *stricto sensu* a la idea de multilateralismo fiscal en las soluciones fiscales internacionales, hacen referencia a la posibilidad de considerar si existe un principio internacional de colaboración en la aplicación de los tributos, lo que se acerca bastante, a nuestro juicio, a la idea que venimos desarrollando de la existencia de un principio *de facto* de derecho internacional tributario relativo a la multilateralidad de las soluciones fiscales.

En este sentido, existe un posicionamiento doctrinal común⁴⁹ que trae a colación LÓPEZ ESPADAFOR⁵⁰, en el que de la conclusión se sustenta en la no existencia de un principio general que obligue a los Estados a colaborar en la aplicación de los tributos extranjeros, lo que no es óbice para permitir la colaboración *de facto* entre estos. Es más, ni siquiera existe una costumbre internacional o derecho consuetudinario que pudiera ser fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados.

Por tanto, no existe deber jurídico alguno que obligue a los Estados a colaborar en la aplicación de los tributos extranjeros, al igual que en el caso de la implementación de soluciones

⁴⁹ Pueden verse estudios en MARESCA, M. *Conformità dei valori e rilevanza del Diritto pubblico straniero*. Milán: Giuffrè, 1990, pp. 142 y ss.; MICHELI, G. A. «Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali». *Diritto e Pratica Tributaria*, 1965, pp. 219 y ss.

⁵⁰ Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *Principios básicos de Fiscalidad Internacional*, Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 58-61.

fiscales multilaterales, si bien es cierto que en el caso de estas últimas sí se puede hablar de un acuerdo o consenso *de facto* que insta a los Estados a la elaboración de soluciones comunes, especialmente en estos últimos años.

En cualquier caso, sea como fuere, el devenir diario en las medidas articuladas por la OCDE y la UE nos lleva a concluir la existencia de este principio *de facto* de derecho internacional tributario, más allá de que se concrete en el futuro en algún cuerpo normativo⁵¹.

6. CONCLUSIONES

- **Primera.** Es necesario que los Estados, la OCDE y la UE realicen una autocrítica y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad fiscal entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles, para poder avanzar hacia soluciones fiscales multilaterales, consensuadas y cuya aplicación entre los Estados resulte aproximada para obtener una mayor certeza y seguridad jurídica en la lucha contra el fraude fiscal internacional.
- **Segunda.** El multilateralismo fiscal tiene una estrecha relación, a nivel general, con lo que se conoce como fraude fiscal internacional, y a un nivel más particular con el moderno concepto de «erosión» de las bases imponibles. Así, la relación del fraude fiscal internacional con el multilateralismo fiscal deviene a raíz de la necesidad de los Estados de articular soluciones eficaces frente a una falta de recursos producida por la desviación indebida de capitales, y que aparecen subsumidos en un plano de aprovechamiento de las lagunas y fricciones que se suscitan entre varios ordenamientos jurídico-tributarios, en los que las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales resultan insuficientes. Del mismo modo, entendemos que la erosión de las bases imponibles ha dado sentido al multilateralismo fiscal y ha abierto un abanico de posibilidades de interconexión fiscal entre los Estados, e incluso de interdependencia, ya que abandonan parte de su esfera de soberanía fiscal para favorecer la conclusión de acuerdos generales consensuados.

⁵¹ En este sentido, la ONU puede tener mucha relevancia y creemos que su intervención en materia de tributación internacional puede ser más que interesante, ya sea para implementar soluciones fiscales internacionales cuyo alcance, por los países miembros que la integran –193– sea superior a la OCDE y UE, o para afianzar una base sólida que incluyese algún tipo de obligación de Derecho para los Estados en la elaboración de soluciones fiscales, es decir, que cualquier instrumento que se implemente para erradicar situaciones de doble no imposición, evasión fiscal, elusión fiscal, o erosión de las bases imponibles tenga que reunir, como *conditio sine qua non*, el acuerdo entre un elevado número de Estados. Es más, la Carta de las Naciones Unidas de 26 de junio de 1945, en su capítulo I, «Propósitos y principios», artículo 1, punto tercero, recoge como uno de los propósitos de la organización «realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico». En este sentido, como bien dice ZORNOZA PÉREZ, J. («Acción 15. El instrumento multilateral...», *op. cit.*, p. 465), a la ONU difícilmente se le podría reprochar carencia de legitimidad.

- **Tercera.** Si bien se están potenciando por parte de la OCDE y la UE las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, estas son las multilaterales, e incluso podríamos decir que con cierto éxito reciente, el trabajo de estas organizaciones debe ir de la mano con el de los Estados e implementar soluciones frente a determinados tipos de problemas fiscales que, a pesar de la implementación del Plan de Acción BEPS no han encontrado soluciones reales, como es la acción 1.^a relativa a la economía digital. En este sentido, la OCDE ha perdido una oportunidad para recoger, bien en el Convenio multilateral BEPS o bien en otro tipo de instrumento, soluciones frente a los problemas que suscita la falta de un criterio de sujeción de las rentas generadas *online* y para las que el estatuto del establecimiento permanente deviene ineficaz.
- **Cuarta.** El instrumento multilateral BEPS, tanto si se ratifica ampliamente como si no, ha puesto la primera piedra para conseguir una coordinación fiscal internacional real, asentando unos cimientos sólidos de consenso y cohesión, trasladando a los Estados la idea de que llegar a acuerdos fiscales consensuados es posible, y más aún, es muy deseable para el devenir futuro de la tributación internacional y, a nuestro juicio, la simple apertura a firma la consideramos digna de elogio.
- **Quinta.** La lucha internacional para que los beneficios tributen allí donde se generen, impedir la erosión de las bases imponibles, la elusión del impuesto sobre sociedades y, en definitiva, la correcta aplicación de los principios de justicia tributaria se ven socorridos por la voluntad de entendimiento y la conclusión de acuerdos eficaces, por un lado, en el plano internacional mediante la articulación de un Convenio multilateral BEPS por parte de la OCDE, y por otro, en el plano europeo por la implementación de una futurible Directiva de BICCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos.
- **Sexta.** Creemos que existe un nuevo principio *de facto* de derecho internacional tributario relativo a la multilateralidad de las soluciones fiscales articuladas, que encuentra sustento en la entidad reconocida a nivel internacional a las soluciones multilaterales actualmente y, visto que las directrices de los principales organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional (OCDE y UE) giran en torno a su consolidación en el tiempo, no cabe duda de que este nuevo principio se erige como el principio de fiscalidad internacional por excelencia.

Bibliografía

- AULT, H. «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles». *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2013, núm. 3.
- CARBAJO VASCO, D. «La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria». *Crónica Tributaria*, 2016, núm. 158.
- CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. *The New Sovereignty*. Londres: Harvard University Press, 1995.
- Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», de 23 de octubre de 2001. COM (2001) 582 final.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2016. COM (2016) 682 final.
- GARCÍA ANTÓN, R. «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor New Clothes? *World Tax Journal*, 2016, vol. 8, núm. 2.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J. «El fraude fiscal: una lucha de contrastes». En *Medidas y procedimientos de lucha contra el fraude fiscal* (dir.). Barcelona: Atelier, 2012.
- KEOHANE, R. *Después de la hegemonía: cooperación y discordia en la política económica mundial*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano, 1988.
- LEROUGE, G. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. París: L. G. D. J., 1944.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *Principios básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- MAGRANER MORENO, F. J. «La BICC: un gran proyecto con un final incierto». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.
- MARESCA, M. *Conformità dei valori e rilevanza del Diritto pubblico straniero*. Milán: Giuffrè, 1990.
- MARTÍN DELGADO, J. M. «Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal». En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?». *Quincena fiscal*, 2014, núms. 1-2.
- MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. «La política fiscal europea». En GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Madrid: Civitas, 1986.
- MICHELI, G. A. «Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali». *Diritto e Pratica Tributaria*, 1965.
- OCDE. «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios». *OCDE Publishing*, 2014.
- «Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital». *OCDE Publishing*, 2014.
- Plan de Acción de la Comisión Europea «para la creación de un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea», de 17 de junio de 2015. COM (2015) 302 final.

Propuesta de Directiva del Consejo «relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)», de 16 de marzo de 2011. COM (2011) 121 final.

ROSEMBUJ, T. *Principios globales de fiscalidad internacional*. Barcelona: El Fisco, 2012.

– «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios». En ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

RUBIO GUERRERO, J. J. «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional». En AA. VV. *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2004.

RUGGIE, J. «Multilateralism: The Anatomy of an Institution». *International Organization*, 1992, núm. 46/3.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. «Reflection on Multilateral Tax Solutions in a Post BEPS Context». *Intertax*, vol. 45, 2017, núm. 11.

SERRANO ANTÓN, F. «La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. Implementación unilateral». *Quincena fiscal*, 2016, núm. 12.

SLAUGHTER, A. M. «Sovereignty and power in a networked world order». *Stanford Journal of International Law*, 2004, núm. 40.

VAN DER HURK, H. «Starbucks versus the people». *Bulletin for International Taxation*, 2014, vol. 68, núm. 1.

ZORNOZA PÉREZ, J. «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS». En RAMOS PRIETO, J. (coord.). *Erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios: estudios sobre el plan de acción BEPS de la OCDE*. Navarra: Aranzadi, 2016.