

REFLEXIONES SOBRE LA REACTIVACIÓN DE LA BICCIS EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU RELACIÓN CON LAS TENDENCIAS FISCALES MULTILATERALES

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

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

EXTRACTO

El viejo deseo de llevar a cabo una armonización fiscal en la Unión Europea sigue su curso. Desde los esfuerzos llevados a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea hasta los actuales de la Unión Europea se ha intentado conseguir una armonización fiscal directa e indirecta, con diferentes resultados. En este contexto tuvo lugar la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) en 2011, derivando en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013, y que tras el Plan de Acción de la Comisión Europea de junio de 2015, en el que se contenía su reactivación como apartado estrella, se pretende su implementación definitiva en 2017. Así, esta nueva iniciativa de BICCIS se sitúa en un contexto pos-BEPS en el que priman las soluciones fiscales multilaterales, generándonos una serie de reflexiones que serán objeto de estudio.

Palabras clave: base imponible común consolidada; BICCIS; Plan de Acción BEPS; impuesto sobre sociedades; armonización fiscal; Unión Europea.

Fecha de entrada: 06-02-2017 / Fecha de aceptación: 17-03-2017

REFLECTIONS ON THE CCCTB IN THE EUROPEAN UNION AND THE MULTILATERAL TAX TRENDS

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

ABSTRACT

The European Union seeks to achieve direct and indirect tax harmonization for more than 50 years. In this context, the proposal for a Common Consolidated Corporate Income Tax Directive (CCCTB) was adopted in 2011, although it was not implemented. However, it was reactivated in June 2015 for the European Commission Action Plan. For this reason, the CCCTB is within a post-BEPS international context, characterized by the implementation of multilateral fiscal solutions, which we will analyze in this work.

Keywords: common consolidated corporate tax base; CCCTB; Action Plan on BEPS; Corporate Tax; fiscal harmonization; European Union.

Sumario

1. A modo de introducción: Un breve recorrido por el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea y la BICCIS como instrumento armonizador
2. La BICCIS en un contexto pos-BEPS
3. BICCIS versus multilateralismo
 - 3.1. Breve nota sobre las distintas acepciones de «multilateralismo fiscal»
 - 3.2. La BICCIS: ¿Multilateralismo europeo?
 - 3.3. La cooperación entre los Estados como ejercicio de la nueva soberanía fiscal europea
4. Sucinta reflexión sobre la BICCIS y el instrumento multilateral de BEPS tras la Convención multilateral de diciembre de 2016
5. Conclusiones

Bibliografía

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: UN BREVE RECORRIDO POR EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y LA BICIS COMO INSTRUMENTO ARMONIZADOR

El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea (en adelante, UE) es objeto de profundos debates en la comunidad científica.

A pesar de los múltiples esfuerzos realizados en el seno de la institución comunitaria en materia de imposición directa e indirecta, aún se sigue debatiendo sobre cómo debe ser esa armonización fiscal.

La cuestión no es baladí; con el fin de lograr la armonización fiscal, a lo largo de los años han evolucionado las medidas e instrumentos articulados, primero, por la Comunidad Económica Europea y, actualmente, por la UE¹, y que podemos diferenciar en dos bloques: un primer bloque, centrado en una armonización del impuesto sobre sociedades en la UE; y un segundo bloque, también centrado en la consecución de la armonización fiscal pero con relación a la lucha frente a la elusión del impuesto sobre sociedades.

El primer bloque estuvo caracterizado, por un lado, por la elaboración de una serie de informes que versaban sobre la viabilidad de una armonización fiscal en la zona comunitaria, ya fuese para conseguir una aproximación de los sistemas fiscales o, más específicamente, del impuesto sobre sociedades; y por otro, por la publicación de las primeras directivas sobre armonización fiscal.

Estos informes fueron prolíficos en términos cuantitativos, y sin ánimo de ser exhaustivos podemos citar: el *Informe Tinbergen* en 1953, cuya génesis fue el artículo 99 del Tratado de

¹ Sobre este asunto, pueden verse estudios en CASAS AGUDO, D.: «Estrategias de armonización fiscal y obstáculos a la misma: la concreta experiencia comunitaria» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 245-265; GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea» en AA. VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, págs. 53-79; CORONA, J. F. y VALERA, F.: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989, págs. 135 y ss.; CALLE SAIZ, R.: *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid, 1990, págs. 61 y ss.; MATA SIERRA, M. T.: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 35 y ss.; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, págs. 34-38; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA ROMÁN, J. F. y VALERA TABUENA, F.: *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona, 1997, págs. 20-21.

Roma; el conocido *Informe Neumark* de 1962, cumplimentado en 1963 por los *Informes Deringer y Roche*; el *Informe Segré* de 1966; el *Informe Van der Tempel* de 1968; el *Informe Werner* de 1970; las directivas publicadas entre los años 1970 a 1980 sobre armonización fiscal; el *Informe Burke* de 1980; las directivas de 1990 sobre armonización directa; el *Informe Ruding* de 1992; las sucesivas recomendaciones y comunicaciones entre 1993 y 1998; y la publicación del *Informe Bolkestein* en 2001.

El segundo bloque se centra en una lucha frente al fraude fiscal con el objetivo de articular una serie de medidas para prevenir la elusión del impuesto sobre sociedades y que sean de aplicación en todo el territorio comunitario.

Así, ya adentrados en el nuevo siglo, las directivas de la UE fueron el instrumento elegido para trasladar a los Estados miembros su preocupación sobre los paraísos fiscales y el fraude fiscal, destacando, entre otras reseñables, las siguientes: 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; 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; 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; y 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.

En este segundo bloque tiene lugar la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, BICCIS) aprobada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011² que, como bien sabemos, derivó en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013 y que actualmente la Comisión Europea ha reactivado, como así lo confirmó el 25 de octubre de 2016³.

Tras este sucinto recorrido, la reactivación del sistema de BICCIS, a nuestro juicio, merece una serie de reflexiones que centraremos en cuatro bloques: el primero, su encaje en el actual con-

² 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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 677-703.

³ 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.

Roma; el conocido *Informe Neumark* de 1962, cumplimentado en 1963 por los *Informes Deringer y Roche*; el *Informe Segré* de 1966; el *Informe Van der Tempel* de 1968; el *Informe Werner* de 1970; las directivas publicadas entre los años 1970 a 1980 sobre armonización fiscal; el *Informe Burke* de 1980; las directivas de 1990 sobre armonización directa; el *Informe Ruding* de 1992; las sucesivas recomendaciones y comunicaciones entre 1993 y 1998; y la publicación del *Informe Bolkestein* en 2001.

El segundo bloque se centra en una lucha frente al fraude fiscal con el objetivo de articular una serie de medidas para prevenir la elusión del impuesto sobre sociedades y que sean de aplicación en todo el territorio comunitario.

Así, ya adentrados en el nuevo siglo, las directivas de la UE fueron el instrumento elegido para trasladar a los Estados miembros su preocupación sobre los paraísos fiscales y el fraude fiscal, destacando, entre otras reseñables, las siguientes: 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; 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; 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; y 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.

En este segundo bloque tiene lugar la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, BICCIS) aprobada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011² que, como bien sabemos, derivó en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013 y que actualmente la Comisión Europea ha reactivado, como así lo confirmó el 25 de octubre de 2016³.

Tras este sucinto recorrido, la reactivación del sistema de BICCIS, a nuestro juicio, merece una serie de reflexiones que centraremos en cuatro bloques: el primero, su encaje en el actual con-

² 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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 677-703.

³ 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.

texto internacional pos-BEPS; el segundo, su relación con las tendencias internacionales actuales en la búsqueda de soluciones fiscales: el multilateralismo; el tercero, analizar si el concepto de soberanía fiscal en la UE ha devenido insuficiente a raíz de las crecientes tendencias multilaterales; y el cuarto, la posible relación entre el sistema de BICCIS con el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS tras la Convención de diciembre de 2016.

2. LA BICCIS EN UN CONTEXTO POS-BEPS

Como bien dice MAGRANER MORENO⁴, el inicio de la propuesta de BICCIS de la Comisión Europea se remonta al año 2001 con el objetivo de que se alcanzara una solución general para que las sociedades pudiesen «aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»⁵, aunque su publicación definitiva como propuesta de directiva fue en 2011⁶.

El actual contexto internacional se caracteriza por los parámetros BEPS, más si cabe tras la publicación de los informes finales de octubre de 2015, siendo comúnmente aceptado por la doctrina que nos encontramos en un periodo pos-BEPS⁷. Como dice CARBAJO VASCO, existe un nuevo orden mundial y «ese nuevo orden tiene un nombre: BEPS, y las 15 acciones que integran su Plan de Acción»⁸.

Ese nuevo orden mundial está caracterizado por los parámetros BEPS y, más concretamente, por los «problemas fiscales internacionales» que pretenden solventar las 15 acciones que lo integran.

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.

⁴ MAGRANER MORENO, F. J.: «La BICC: un gran proyecto...», *op. cit.*, págs. 678-679.

⁵ Cfr. 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, págs. 13-15. COM (2001) 582 final.

⁶ 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.

⁷ Al respecto 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*, núms. 1-2, 2014, págs. 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.

⁸ Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 1.699.

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

A modo de ejemplo, parte de las conclusiones del informe final de la acción 11.^a del Plan 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 han 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 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.

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 roto⁹.

Así, aunque a la reactivación del sistema de BICCIS le quede todavía mucho camino por recorrer, *grosso modo*, no pretende una armonización de los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en el territorio europeo, ni tampoco una fórmula de reparto como la contenida en la propuesta de Directiva de 2011, sino que se centra en un objetivo claro de «crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para evadir impuestos»¹⁰.

Como pone de manifiesto la Comisión Europea¹¹, 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:

1. Una reducción significativa de la planificación fiscal transfronteriza.
2. La creación de unas condiciones más equitativas entre las empresas nacionales y multinacionales.

⁹ *V. gr.*, entre otras, la acción 1.^a, «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», que tras las conclusiones del informe final de octubre de 2015, y en contra de las conclusiones que recoge el informe del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la UE, la OCDE estimó que no era posible combatir actualmente la economía digital, desechando una propuesta de un nuevo criterio de sujeción de las rentas basado en una presencia digital significativa.

¹⁰ *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.

¹¹ Véase el Documento de trabajo de la Comisión Europea: «Resumen de la evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directivas del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades y relativa a una BICCIS», de 25 de octubre de 2016. SWD (2016) 342 final.

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.

Estos objetivos hacen de la reactivación de la BICCIS, parafraseando a CALLEJA CRESPO y CALVO SALINERO, una propuesta más realista que puede permitir su aprobación a corto plazo¹².

Ello lo corroboran las conclusiones del Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016¹³ 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».

En estos términos, a tenor de los documentos publicados por la Comisión Europea, podríamos decir que los objetivos que pretende lograr esa futurible 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.

Así las cosas, si bien el escepticismo sobre el éxito del Plan de Acción BEPS ocupa gran parte del debate científico¹⁴, sí que existen determinados focos de conflicto que han encontrado

¹² Vid. CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R.: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 1.300.

¹³ 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>.

¹⁴ Entre otros, CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra, 2015, págs. 19-20, traen a colación la tesis de, entre otros autores, AULT, H.: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max*

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 de BEPS 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 directiva¹⁵, es decir, un instrumento de *hard law* que es fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los 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.

Además, como analizaremos más adelante en este artículo, creemos que la iniciativa de BICCIS podría ser compatible con los parámetros contenidos en el Plan de Acción BEPS, ya que ambas iniciativas comparten el fin de erradicar las conductas elusivas del impuesto sobre sociedades, si bien la primera circunscrita al ámbito comunitario, y la segunda con un espectro internacionalista. Pero en esencia comparten el objetivo común, por lo que no hay motivo para pensar que si la nueva propuesta de Directiva de BICCIS llegase a buen puerto sea incompatible con los parámetros BEPS. Es más, puede darse el caso de que esa futurible Directiva de BICCIS incorpore alguno de los parámetros recogidos en las acciones BEPS con el objetivo de implementarlos y darles vinculatoriedad para los Estados.

3. BICCIS VERSUS MULTILATERALISMO

La reactivación del sistema de BICCIS en la UE confluye con otros instrumentos fiscales internacionales (*v. gr.*, convenios multilaterales, intercambio automático de información fiscal, o los acuerdos FATCA) cuya génesis comparten con la iniciativa europea: el consenso entre un elevado número de Estados en la articulación de acuerdos eficaces de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios.

Planck Institute for Tax Law and Public Finance, núm. 3, 2013, 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».

¹⁵ 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.*, pág. 693, dice que «la Comisión Europea considera que el instrumento jurídico adecuado para aprobar la base imponible consolidada común es la Directiva» y remite al contenido del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así las cosas, es conocido que las tendencias actuales en la búsqueda de soluciones fiscales internacionales giran en torno al multilateralismo entre los Estados. Además, se ha producido un abandono paulatino de las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales para solucionar problemas de doble no imposición, motivado principalmente por la insuficiencia de las mismas para hacer frente a los desafíos fiscales actuales¹⁶.

Por todo ello, vamos a reflexionar sobre la BICCIS y su relación con el multilateralismo fiscal, en tres apartados: primero, realizando una sucinta aproximación a las acepciones de «multilateralismo fiscal» y si la BICCIS sería subsumible en alguna de estas; segundo, si la BICCIS puede constituir un instrumento multilateral europeo; y tercero, si la cooperación entre los Estados ha derivado en un cambio en la acepción de la soberanía fiscal en la UE.

3.1. BREVE NOTA SOBRE LAS DISTINTAS ACEPCIONES DE «MULTILATERALISMO FISCAL»

La conceptualización del multilateralismo fiscal presenta no pocas dificultades, por lo que hemos creído a bien, antes de reflexionar sobre el posible encaje de BICCIS en las tendencias multilaterales, delimitar brevemente sus distintas acepciones en tres bloques diferenciados.

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

En este supuesto distinguimos dos tipos de multilateralidad: una relativa, en que, a pesar de que no sea unánime la ratificación posterior por los Estados firmantes, se considera que el respaldo mayoritario de estos últimos le dota de legitimidad para considerar ese convenio como multilateral¹⁷; y otra, absoluta cuando un convenio tiene que ser unánimemente ratificado con posterioridad por todos los Estados firmantes del convenio¹⁸.

¹⁶ No en vano, existen excepciones de consolidación de mecanismos unilaterales, como los acuerdos suscritos por Estados Unidos para la implementación del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), cuya aceptación ha sido amplia y ha derivado en acuerdos intergubernamentales con terceros países, por lo que podemos decir que este instrumento, en principio unilateral del gobierno americano, ha devenido en un instrumento multilateral.

¹⁷ A nivel europeo el mejor ejemplo sobre lo descrito lo constituye el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE/Consejo de Europa, que a fecha de 31 de diciembre de 2015 fue firmado por 84 países pero solo entró en vigor en 61 de ellos. Además, como argumenta CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 1.531-1.532, un buen número de países han incluido reservas que restringen el ámbito de aplicación de las amplias posibilidades de asistencia mutua que regula el convenio.

¹⁸ Cabe resaltar que este concepto de multilateralidad absoluta fue el otorgado en sus inicios al instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS. Sin embargo tras el *Final Report Action 15* de octubre de 2015 el enfoque ha cambiado

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

En tercer lugar, el multilateralismo es más que una base de consenso sobre la que articular acuerdos en materia fiscal. Muchas son las iniciativas promovidas por organismos e instituciones de carácter internacional (concretamente, la OCDE y la UE) que hacen hincapié en las soluciones fiscales basadas en la cooperación entre los Estados miembros a fin de lograr una mayor transparencia en las operaciones. Así, el multilateralismo también puede ser entendido como un medio a través del cual las organizaciones y organismos internacionales que han asumido el liderazgo en la lucha frente al fraude fiscal pongan a disposición de los Estados los medios para que cooperen entre ellos a fin de combatir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios.

3.2. LA BICCIS: ¿MULTILATERALISMO EUROPEO?

Tras delimitar brevemente las distintas acepciones del multilateralismo fiscal o, en otros términos, los distintos instrumentos sustentados en la cohesión entre varios Estados para solventar supuestos de doble imposición o doble no-imposición internacional, hay que reflexionar sobre si la nueva iniciativa de BICCIS puede considerarse un nuevo instrumento multilateral europeo.

Como ya hemos dicho anteriormente, el multilateralismo fiscal puede entenderse como una base de consenso sobre la que un número elevado de Estados llegan a acuerdos de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios. Así, en una primera aproximación podríamos decir que la reactivación de la BICCIS sería subsumible bajo esta acepción, al ser una iniciativa por la que los Estados miembros de la UE sobre una base de consenso y diálogo intentan articular un instrumento (en este caso, una directiva) que dificulte la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE —a la vez que recuperar ese viejo deseo de culminar la armonización fiscal de la imposición directa—.

No obstante, esta afirmación requiere de un matiz. No queremos decir que la iniciativa BICCIS sea un instrumento multilateral como los articulados por la OCDE, puesto que, como bien es sabido, los requisitos para la adopción de una directiva en la UE difieren enormemente de los requeridos para articular un convenio multilateral en el ámbito de la OCDE, y se remontan a los principios del propio Derecho Internacional; mientras que la adopción de una directiva por la UE tiene efectos vinculantes para todos los Estados miembros (aunque estos no votasen a su favor), en el plano de los convenios fiscales multilaterales la adhesión al mismo es facultativa, es

hacia una multilateralidad relativa debido a las casuísticas que podría producir, como entre otras, si uno de los Estados firmantes no lo ratificase posteriormente se rompería la multilateralidad del convenio.

decir, existe un instrumento que los Estados que lo deseen pueden suscribir, pero nunca en contra de su voluntad, además de que pueden formularse reservas y comentarios al convenio, lo que no sucede en las directivas de la UE¹⁹.

Sin embargo, en el caso concreto de la BICCIS, el motivo principal de la adopción de esta posible directiva y de la adhesión y firma de un instrumento fiscal multilateral, al amparo de los parámetros OCDE, es similar: el consenso y la cohesión entre un elevado número de Estados para articular unos parámetros fiscales que sean de aplicación uniforme en diversos territorios. Por todo ello, podría entenderse la BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal si tenemos en cuenta, por un lado, el consenso necesario entre los Estados miembros de la UE para su adopción y, por otro, por el problema fiscal que se pretende atajar: la elusión del impuesto sobre sociedades, en sintonía con las soluciones fiscales articuladas en el actual contexto pos-BEPS²⁰.

Del mismo modo y a nuestro juicio, la articulación de una propuesta de Directiva de BICCIS es una tarea compleja, por varios motivos: primero, por el alto grado de complejidad para su adopción; segundo, por el objetivo que pretende conseguir; tercero, por la dificultad de conseguir el consenso de los Estados miembros; y cuarto, la configuración del actual contexto económico y social europeo.

En un contexto económico y social que se muestra francamente preocupado por el déficit recaudatorio de las arcas públicas, culminar la armonización de la imposición directa constituye un viejo deseo desde los inicios de la andadura europea, y más recientemente, instaurar una BICCIS para todos los Estados miembros a fin de dificultar la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE.

Además, no hay que olvidar el alto grado de complejidad que posee por el consenso necesario para su adopción, que conllevó que la propuesta de Directiva de 2011 cayera en saco roto, ya que no fue posible alcanzar un acuerdo entre los Estados sobre una serie de aspectos esenciales (v. gr., la fórmula de reparto).

¹⁹ Para más inri, la razón de ser de estas organizaciones, si bien ambas supranacionales, es muy distinta: la UE es una organización de «integración» con un ordenamiento jurídico propio (vid. Sentencia van Gend en Loos de 1963 y Costa c. ENEL de 1964) frente a la OCDE que es una organización de «cooperación» y, por tanto, en esta última los miembros no ceden a la OCDE la facultad para dictar normas vinculantes, como sí sucede en el ámbito de la UE.

²⁰ En este sentido, incluso podría entenderse que el resto de directivas que abordan, en mayor o menor medida, instrumentos para lograr una armonización fiscal, por cuanto tienen que cumplirse los mismos requisitos para su adopción también serían una expresión del multilateralismo fiscal. Con base en este razonamiento, también serían subsumibles otras directivas cuya relevancia es significativa y no difieren en gran medida de los objetivos y dificultad que trae consigo el sistema de BICCIS; concretamente, 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, y 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, ambas en consonancia, una vez más, con las tendencias fiscales actuales a favor de la cohesión entre los Estados para eliminar la elusión fiscal y la erosión de las bases imponibles.

En otro orden de cosas, para la posible consideración de la iniciativa de BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal conviene recordar las iniciativas precedentes en esta materia.

Desde hace más de noventa años se han promovido distintas iniciativas de corte multilateral en la UE y en la OCDE, principalmente para articular convenios que eliminasen la doble imposición internacional. Estas iniciativas tienen, a nuestro juicio, dos características fundamentales: primero, que su adopción tenga por base el consenso entre un elevado número de Estados partícipes; y segundo, que las medidas adoptadas sean de aplicación en todos los Estados (en el caso de la UE, los Estados miembros; en el caso de la OCDE, los firmantes).

Como ha puesto de manifiesto un sector de la doctrina anglosajona, el punto de inicio de los esfuerzos para coordinar los regímenes fiscales entre un elevado número de países usando como pretexto un convenio multilateral se remonta a los trabajos de la Sociedad de Naciones y la Primera Guerra Mundial²¹, en los que se encargó a un grupo depreciados economistas que redactaran un informe que plasmara soluciones alternativas frente a la doble imposición internacional²². Sin embargo, estos esfuerzos no tuvieron eficacia práctica, ya que el contenido de dicho informe establecía que la Sociedad de Naciones debía centrarse en los convenios de doble imposición bilaterales en lugar de en los convenios con carácter multilateral²³.

Por su parte SERRANO ANTÓN pone de manifiesto un pequeño número de convenios multilaterales en vigor o que han estado en vigor como: el Acuerdo General de la Organización Común Africana, Madagascar y Mauritania firmado en 1971; el Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe firmado en 1973; el Convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional firmado por los miembros del COMECON en mayo de 1977; el Convenio de la ECOWAS firmado en 1975; y el Convenio de los países nórdicos para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio firmado en 1996²⁴.

²¹ Vid. LANG, M. y SCHUCH, J.: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9, 2000, págs. 39-44.

²² Para más detalle, véanse BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S.: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19, 1923.

²³ No solo eso, en el seno de la institución se produjo una confrontación en las posturas defendidas; desde aquellas voces que promovían un reemplazo del sistema bilateral de convenios hacia un sistema multilateral, hasta la coexistencia de convenios bilaterales y multilaterales recogiendo este último las particulares casuísticas que no abarcase la red bilateral de convenios. Véanse para más detalles DUNLOP, J.: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27, 2006, págs. 227-233; OLIVER, D.: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4, 2003, págs. 587-608.

²⁴ Vid. SERRANO ANTÓN, F. (dir.): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 314-315. En el mismo sentido MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2015, págs.

Además, en el plano europeo, no debemos olvidar el precedente de éxito de las soluciones fiscales multilaterales: el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua, elaborado por un comité de expertos del Consejo de Europa sobre la base de un borrador de la OCDE, abierto a su firma en 1988 y que entró en vigor en 1995²⁵.

Por último hemos de añadir, por su carácter reciente y relevancia internacional, 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, 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, y a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados²⁶ en el ámbito de la OCDE.

Por tanto, vemos que durante la segunda mitad del siglo XX hasta la actualidad han sido varias las iniciativas que potencian la multilateralidad entre los Estados como solución para la doble imposición en materia de renta y patrimonio, si bien actualmente no se pueden compartir en plenitud frente a las exigencias que plantea la doble no imposición de las rentas.

Así las cosas, a la luz de las experiencias fiscales multilaterales (más abundantemente frente a la doble imposición, pero también en los últimos años frente a la doble no imposición) y a pesar del objetivo prioritario del sistema de BICCIS de articular unos parámetros fiscales de aplicación uniforme en la UE para combatir la elusión del impuesto sobre sociedades, no podemos considerar a esta última como un instrumento multilateral europeo, por cuanto nos requiere obviar la propia configuración del ordenamiento jurídico de la UE como «propio», a pesar de que la iniciativa de BICCIS y los convenios fiscales multilaterales OCDE compartan el objetivo a conseguir y el requisito de un elevado grado de consenso entre los Estados para su adopción.

Podemos entender, eso sí, que es una iniciativa con tintes multilaterales, por la necesidad del consenso entre los Estados para la articulación de la directiva, aunque también va de suyo por el sistema de adopción de las mismas en la UE.

No obstante, hay que poner en valor una serie de aspectos de la propuesta de BICCIS.

831-860, realiza un análisis del Acuerdo General sobre el Comercio y las Tarifas (GATT), la sucesora del mismo, la Organización Mundial del Comercio y el Acuerdo General sobre el comercio de servicios (GATS) como ejemplos de acuerdos o convenios multilaterales con relevancia internacional.

²⁵ Para más detalle, véanse FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 207-210.

²⁶ Para más detalles, puede consultarse el texto definitivo de la Convención multilateral online: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>.

Primero, establecido como precedente de éxito el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua de 1988 y, sin desmerecerlo, la iniciativa BICCIS podría tener una aceptación mayor, ya que englobaría a todos los Estados miembros de la UE, por lo que cuantos más Estados participen en la iniciativa, por un lado, mayor será la dificultad de su ejecución y, por otro, mayor será su ámbito de aplicación.

Segundo, que los extremos contenidos en la futurible Directiva de BICCIS, en atención a los objetivos que persigue y la metodología para su implementación, nos parecen asumibles y realistas y que, además, responden a un problema que desde los inicios de la Comunidad Económica Europea se pretende poner solución: la armonización del impuesto sobre sociedades, y más concretamente en los últimos años, evitar la elusión artificiosa del impuesto en la UE.

Y tercero, que la tendencia actual en la implementación de soluciones fiscales es el consenso entre un elevado número de Estados para su adopción, es decir, que los rasgos que caracterizan al contexto fiscal internacional han variado notablemente desde la publicación de la propuesta de Directiva en 2011 hasta la actualidad, ya que las iniciativas multilaterales, como por ejemplo el intercambio de información entre las administraciones tributarias y los instrumentos fiscales multilaterales están a la orden del día.

3.3. LA COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS COMO EJERCICIO DE LA NUEVA SOBERANÍA FISCAL EUROPEA

Las actividades económicas transfronterizas han alcanzado cifras estratosféricas, trayendo consigo un aumento de las estrategias de planificación fiscal (agresiva) cuyo objetivo consiste en la disminución de las bases imponibles a fin de lograr una tributación menor por el impuesto sobre sociedades. Por ello, en la UE se están potenciando las soluciones fiscales en las que los Estados ceden parte de su soberanía fiscal a fin de conseguir una armonización en los parámetros fiscales aplicables en todo el territorio (esto último, génesis de las soluciones fiscales multilaterales).

El concepto clásico de soberanía fiscal de BÜHLER, esto es muy sucintamente, «la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar, a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de Estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial»²⁷, ha devenido insuficiente con el paso de los años debido a dos circunstancias; la primera, la limitación de la esfera de soberanía fiscal de

²⁷ Cfr. BÜHLER, O.: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 173 (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.). La doctrina científica ha sido prolífica sobre el significado de la soberanía fiscal. Entre otros, véanse GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, págs. 3-7; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV., *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 60-61; GARBARINO, C.: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, págs. 95-100.

los Estados tras su entrada en la UE²⁸; y la segunda, la necesidad de conjugar esa cesión de soberanía con la articulación de acuerdos eficaces frente a la elusión del impuesto sobre sociedades.

Es así cómo el avance de la globalización económica y los efectos perjudiciales de la economía digital han provocado, como bien dice SANZ GADEA, que «los patrones de tributación heredados del pasado siglo, y hoy vigentes, no son los más idóneos para afrontar la realidad de las multinacionales»²⁹. Es una evidencia: la acepción clásica de la soberanía fiscal se ha podido compartir en un contexto internacional en el que primaban las soluciones fiscales bilaterales y en el que las actividades económicas transfronterizas no eran tan frecuentes.

Sin embargo, actualmente no se puede compartir en plenitud ya que la erosión de las bases imponibles ha puesto en jaque a la comunidad internacional e inexorablemente también a la UE, y ha servido de estímulo a los socios comunitarios para reflexionar sobre el camino a seguir.

Por ello, el concepto actual de soberanía fiscal en la UE parece aproximarse más a lo descrito por SLAUGHTER, que afirma que «la nueva soberanía es la cooperación entre los Estados»³⁰ y, por tanto, sustentado en el multilateralismo fiscal, ya que como dice ROSEMBUJ, «la nueva soberanía, a diferencia de la soberanía clásica westfaliana, encuentra en la relación con otros la fuente del poder efectivo y exclusivo de cada Estado»³¹.

Así las cosas, a tenor de las recientes experiencias multilaterales, podemos decir que los Estados –en este caso, los miembros de la UE– han abandonado la clásica reticencia a ceder parte de su soberanía fiscal a un organismo supranacional, y han primado los intereses colectivos a los individuales, trayendo consigo una evolución de la tradicional acepción de la soberanía fiscal.

En este sentido, podríamos hablar de la soberanía fiscal europea como el ejercicio de un poder colectivo fundado en el consenso entre un elevado número de Estados que desplaza a la esfera de soberanía fiscal individual de cada uno de los Estados miembros.

²⁸ En este sentido GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M.: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405, 2016, pág. 52, dicen que «la soberanía fiscal de cada Estado sigue siendo el principal condicionante de la planificación fiscal indebida a nivel internacional. La contramedida necesaria para evitar que esta realidad insoslayable impida una auténtica política de lucha contra el fenómeno descrito no puede ser otra que la coordinación, colaboración y cooperación entre los Estados...».

²⁹ *Cfr.* SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88, 2015, págs. 99-100.

³⁰ *Cfr.* SLAUGHTER, A. M.: «Sovereignty and power in a networked world order», *Stanford Journal of International Law*, núm. 40, 2004, págs. 284-285. Si bien dice 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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 960, que el origen de este nuevo concepto de soberanía fiscal pertenece a CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A.: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos, 1998.

³¹ ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base...», *op. cit.*, pág. 960.

Si bien es cierto que ha sido un abandono forzoso, también lo es que la globalización económica ha alcanzado cotas estratosféricas y ha hecho cada vez más interdependientes a los Estados, por lo que la idea de una nueva soberanía fiscal europea basada en el consenso de los Estados miembros de la UE no parece descabellada, ya que es el seno de la institución donde se debaten y se adoptan los acuerdos de aplicación en todo el territorio, y estos acuerdos encuentran su base en la cohesión y el diálogo entre los Estados.

Por ello, a nuestro juicio, se ha abandonado la clásica antítesis que representaban el multilateralismo y la soberanía fiscal en el plano internacional en general y en la UE en particular.

4. SUCINTA REFLEXIÓN SOBRE LA BICCIS Y EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE BEPS TRAS LA CONVENCIÓN MULTILATERAL DE DICIEMBRE DE 2016

El nivel de preocupación existente en torno al fraude fiscal internacional y la necesidad de recuperar para el erario público las ingentes cantidades dejadas de ingresar³² motivaron una serie de reuniones del G20 y G8 en 2012 que culminaron con la publicación del Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 por la OCDE, dividido en 15 acciones con diversas problemáticas fiscales a solucionar. En septiembre de 2014 vieron la luz los primeros informes, pero no fue hasta octubre de 2015 cuando, cumpliendo con el calendario temporal establecido, se implementaron definitivamente los informes finales de las 14 primeras acciones, ya que la acción 15.^a, referida a desarrollar un instrumento multilateral, requería más tiempo para su implementación y una mayor complejidad, llegando incluso a constituir un grupo de trabajo *ad hoc* para su elaboración.

Así las cosas, como ya hemos mencionado 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, y que a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes en la colaboración multilateral entre los Estados³³.

En esta «era pos-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 concretamen-

³² Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 1.700.

³³ Como bien sabemos, el objetivo primordial del instrumento multilateral BEPS 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.

te, en una «era posconvenio multilateral BEPS», ya que fue tal la expectación creada 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.

Así, tanto la OCDE en la articulación del instrumento multilateral BEPS como la UE en la implementación de una Directiva de BICCCIS 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.

Por ello, 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 dos organismos internacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional, que como bien dice HINOJOSA TORRALVO, este «plantea unas exigencias que solo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado»³⁴.

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 BICCCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos, tanto de la puesta en marcha del instrumento multilateral como de la implementación definitiva de la 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 eficacia práctica del instrumento multilateral y, por otro, llegar a acuerdos sobre los parámetros de la Directiva de BICCCIS, que basándonos en los precedentes se antoja complicado.

Así, la voluntad de entendimiento de los Estados determinará el futuro de la elusión fiscal internacional.

³⁴ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.): «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2013, págs. 459 y ss.

5. CONCLUSIONES

- PRIMERA. El proceso para lograr una armonización fiscal directa en la UE sigue desarrollándose, y la iniciativa de BICCIS es otro instrumento más para contribuir a tal fin. Si bien es cierto que, de lo que se desprende de los documentos de la Comisión, la nueva propuesta de Directiva de BICCIS persigue unos objetivos asumibles y la metodología para su implementación es realista, que pueden permitir su aprobación a corto plazo y, por tanto, lograr un éxito mayor que la propuesta de Directiva BICCIS de 2011.
- SEGUNDA. El actual contexto económico internacional está caracterizado por los parámetros descritos en el Plan de Acción BEPS. Situados actualmente en la «era pos-BEPS», donde se potencian las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, la reactivación de la iniciativa BICCIS puede verse beneficiada por este contexto de cooperación internacional en el que los resultados pueden ser más satisfactorios que los que se produjeron en 2011.
- TERCERA. La relación entre el multilateralismo fiscal y el sistema de BICCIS es estrecha a la vez que necesaria, ya que la viabilidad de la reactivación de la BICCIS depende en gran medida de la capacidad para llegar a acuerdos eficaces en el seno comunitario, es decir, de la cohesión entre los Estados miembros de la UE.
- CUARTA. La reactivación del sistema de BICCIS no puede considerarse un instrumento multilateral europeo debido a que la configuración actual del ordenamiento jurídico de la UE como propio impide asimilar el régimen de adopción de acuerdos al de la OCDE. A pesar de ello, sí que comparte con otros instrumentos multilaterales el objetivo prioritario de eliminar la elusión del impuesto sobre sociedades y la necesidad de lograr un amplio consenso entre los Estados para la adopción de las medidas.
- QUINTA. En el actual contexto económico internacional la acepción de soberanía fiscal se acerca más a la descrita por SLAUGHTER que a la de BÜHLER, y podemos decir que existe una nueva soberanía fiscal europea que tiene su base en la vulnerabilidad individual de los Estados por sí solos y en la fortaleza de todos ellos en la toma de decisiones.
- SEXTA. Los vientos favorables que soplan para combatir la elusión internacional de las rentas se han materializado en, entre otros, dos instrumentos: el convenio multilateral BEPS de la OCDE, ya implementado, y la reactivación del sistema de BICCIS en la UE, pendiente de implementar en una directiva, siendo ambos instrumentos deseables y compatibles, ya que transmiten la voluntad de erradicar definitivamente la erosión de las bases imponibles y la elusión del impuesto sobre sociedades; uno enmarcado en el ámbito internacional (instrumento multilateral BEPS) y el otro en el plano comunitario (BICCIS).

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA ROMÁN, J. F. y VALERA TABUENA, F. [1997]: *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona.
- AULT, H. [2013]: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 3.
- BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S. [1923]: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19.
- BÜHLER, O. [1968]: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.).
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2015]: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra.
- CALLE SAIZ, R. [1990]: *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid.
- CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R. [2016]: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. [2016]: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. [1983]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38.
- [1987]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV. *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada.
- CASAS AGUDO, D. [2014]: «Estrategias de armonización fiscal y obstáculos a la misma: la concreta experiencia comunitaria» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. [1998]: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos.
- CORONA, J. F. y VALERA, F. [1989]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona.
- DUNLOP, J. [2006]: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.
- GARBARINO, C. [1990]: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova.
- GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M. [2016]: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. [1989]: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. [2010]: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea» en AA. VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) [2013]: «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona.

LANG, M. y SCHUCH, J. [2000]: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9.

MAGRANER MORENO, F. J. [2014]: «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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2015]: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena fiscal*, núms. 1-2.

MATA SIERRA, M. T. [1993]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid.

OLIVER, D. [2003]: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4.

ROSEMBUJ, T. [2014]: «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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SANZ GADEA, E. [2015]: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88.

SERRANO ANTÓN, F. (dir.) [2015]: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.

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

texto internacional pos-BEPS; el segundo, su relación con las tendencias internacionales actuales en la búsqueda de soluciones fiscales: el multilateralismo; el tercero, analizar si el concepto de soberanía fiscal en la UE ha devenido insuficiente a raíz de las crecientes tendencias multilaterales; y el cuarto, la posible relación entre el sistema de BICCIS con el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS tras la Convención de diciembre de 2016.

2. LA BICCIS EN UN CONTEXTO POS-BEPS

Como bien dice MAGRANER MORENO⁴, el inicio de la propuesta de BICCIS de la Comisión Europea se remonta al año 2001 con el objetivo de que se alcanzara una solución general para que las sociedades pudiesen «aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»⁵, aunque su publicación definitiva como propuesta de directiva fue en 2011⁶.

El actual contexto internacional se caracteriza por los parámetros BEPS, más si cabe tras la publicación de los informes finales de octubre de 2015, siendo comúnmente aceptado por la doctrina que nos encontramos en un periodo pos-BEPS⁷. Como dice CARBAJO VASCO, existe un nuevo orden mundial y «ese nuevo orden tiene un nombre: BEPS, y las 15 acciones que integran su Plan de Acción»⁸.

Ese nuevo orden mundial está caracterizado por los parámetros BEPS y, más concretamente, por los «problemas fiscales internacionales» que pretenden solventar las 15 acciones que lo integran.

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.

⁴ MAGRANER MORENO, F. J.: «La BICC: un gran proyecto...», *op. cit.*, págs. 678-679.

⁵ Cfr. 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, págs. 13-15. COM (2001) 582 final.

⁶ 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.

⁷ Al respecto 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*, núms. 1-2, 2014, págs. 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.

⁸ Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 1.699.

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

A modo de ejemplo, parte de las conclusiones del informe final de la acción 11.^a del Plan 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 han 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 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.

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 roto⁹.

Así, aunque a la reactivación del sistema de BICCIS le quede todavía mucho camino por recorrer, *grosso modo*, no pretende una armonización de los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en el territorio europeo, ni tampoco una fórmula de reparto como la contenida en la propuesta de Directiva de 2011, sino que se centra en un objetivo claro de «crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para evadir impuestos»¹⁰.

Como pone de manifiesto la Comisión Europea¹¹, 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:

1. Una reducción significativa de la planificación fiscal transfronteriza.
2. La creación de unas condiciones más equitativas entre las empresas nacionales y multinacionales.

⁹ *V. gr.*, entre otras, la acción 1.^a, «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», que tras las conclusiones del informe final de octubre de 2015, y en contra de las conclusiones que recoge el informe del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la UE, la OCDE estimó que no era posible combatir actualmente la economía digital, desechando una propuesta de un nuevo criterio de sujeción de las rentas basado en una presencia digital significativa.

¹⁰ *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.

¹¹ Véase el Documento de trabajo de la Comisión Europea: «Resumen de la evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directivas del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades y relativa a una BICCIS», de 25 de octubre de 2016. SWD (2016) 342 final.

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.

Estos objetivos hacen de la reactivación de la BICCIS, parafraseando a CALLEJA CRESPO y CALVO SALINERO, una propuesta más realista que puede permitir su aprobación a corto plazo¹².

Ello lo corroboran las conclusiones del Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016¹³ 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».

En estos términos, a tenor de los documentos publicados por la Comisión Europea, podríamos decir que los objetivos que pretende lograr esa futurible 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.

Así las cosas, si bien el escepticismo sobre el éxito del Plan de Acción BEPS ocupa gran parte del debate científico¹⁴, sí que existen determinados focos de conflicto que han encontrado

¹² Vid. CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R.: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 1.300.

¹³ 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>.

¹⁴ Entre otros, CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra, 2015, págs. 19-20, traen a colación la tesis de, entre otros autores, AULT, H.: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max*

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 de BEPS 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 directiva¹⁵, es decir, un instrumento de *hard law* que es fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los 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.

Además, como analizaremos más adelante en este artículo, creemos que la iniciativa de BICCIS podría ser compatible con los parámetros contenidos en el Plan de Acción BEPS, ya que ambas iniciativas comparten el fin de erradicar las conductas elusivas del impuesto sobre sociedades, si bien la primera circunscrita al ámbito comunitario, y la segunda con un espectro internacionalista. Pero en esencia comparten el objetivo común, por lo que no hay motivo para pensar que si la nueva propuesta de Directiva de BICCIS llegase a buen puerto sea incompatible con los parámetros BEPS. Es más, puede darse el caso de que esa futurible Directiva de BICCIS incorpore alguno de los parámetros recogidos en las acciones BEPS con el objetivo de implementarlos y darles vinculatoriedad para los Estados.

3. BICCIS VERSUS MULTILATERALISMO

La reactivación del sistema de BICCIS en la UE confluye con otros instrumentos fiscales internacionales (*v. gr.*, convenios multilaterales, intercambio automático de información fiscal, o los acuerdos FATCA) cuya génesis comparten con la iniciativa europea: el consenso entre un elevado número de Estados en la articulación de acuerdos eficaces de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios.

Planck Institute for Tax Law and Public Finance, núm. 3, 2013, 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».

¹⁵ 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.*, pág. 693, dice que «la Comisión Europea considera que el instrumento jurídico adecuado para aprobar la base imponible consolidada común es la Directiva» y remite al contenido del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así las cosas, es conocido que las tendencias actuales en la búsqueda de soluciones fiscales internacionales giran en torno al multilateralismo entre los Estados. Además, se ha producido un abandono paulatino de las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales para solucionar problemas de doble no imposición, motivado principalmente por la insuficiencia de las mismas para hacer frente a los desafíos fiscales actuales¹⁶.

Por todo ello, vamos a reflexionar sobre la BICCIS y su relación con el multilateralismo fiscal, en tres apartados: primero, realizando una sucinta aproximación a las acepciones de «multilateralismo fiscal» y si la BICCIS sería subsumible en alguna de estas; segundo, si la BICCIS puede constituir un instrumento multilateral europeo; y tercero, si la cooperación entre los Estados ha derivado en un cambio en la acepción de la soberanía fiscal en la UE.

3.1. BREVE NOTA SOBRE LAS DISTINTAS ACEPCIONES DE «MULTILATERALISMO FISCAL»

La conceptualización del multilateralismo fiscal presenta no pocas dificultades, por lo que hemos creído a bien, antes de reflexionar sobre el posible encaje de BICCIS en las tendencias multilaterales, delimitar brevemente sus distintas acepciones en tres bloques diferenciados.

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

En este supuesto distinguimos dos tipos de multilateralidad: una relativa, en que, a pesar de que no sea unánime la ratificación posterior por los Estados firmantes, se considera que el respaldo mayoritario de estos últimos le dota de legitimidad para considerar ese convenio como multilateral¹⁷; y otra, absoluta cuando un convenio tiene que ser unánimemente ratificado con posterioridad por todos los Estados firmantes del convenio¹⁸.

¹⁶ No en vano, existen excepciones de consolidación de mecanismos unilaterales, como los acuerdos suscritos por Estados Unidos para la implementación del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), cuya aceptación ha sido amplia y ha derivado en acuerdos intergubernamentales con terceros países, por lo que podemos decir que este instrumento, en principio unilateral del gobierno americano, ha devenido en un instrumento multilateral.

¹⁷ A nivel europeo el mejor ejemplo sobre lo descrito lo constituye el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE/Consejo de Europa, que a fecha de 31 de diciembre de 2015 fue firmado por 84 países pero solo entró en vigor en 61 de ellos. Además, como argumenta CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 1.531-1.532, un buen número de países han incluido reservas que restringen el ámbito de aplicación de las amplias posibilidades de asistencia mutua que regula el convenio.

¹⁸ Cabe resaltar que este concepto de multilateralidad absoluta fue el otorgado en sus inicios al instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS. Sin embargo tras el *Final Report Action 15* de octubre de 2015 el enfoque ha cambiado

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

En tercer lugar, el multilateralismo es más que una base de consenso sobre la que articular acuerdos en materia fiscal. Muchas son las iniciativas promovidas por organismos e instituciones de carácter internacional (concretamente, la OCDE y la UE) que hacen hincapié en las soluciones fiscales basadas en la cooperación entre los Estados miembros a fin de lograr una mayor transparencia en las operaciones. Así, el multilateralismo también puede ser entendido como un medio a través del cual las organizaciones y organismos internacionales que han asumido el liderazgo en la lucha frente al fraude fiscal pongan a disposición de los Estados los medios para que cooperen entre ellos a fin de combatir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios.

3.2. LA BICCIS: ¿MULTILATERALISMO EUROPEO?

Tras delimitar brevemente las distintas acepciones del multilateralismo fiscal o, en otros términos, los distintos instrumentos sustentados en la cohesión entre varios Estados para solventar supuestos de doble imposición o doble no-imposición internacional, hay que reflexionar sobre si la nueva iniciativa de BICCIS puede considerarse un nuevo instrumento multilateral europeo.

Como ya hemos dicho anteriormente, el multilateralismo fiscal puede entenderse como una base de consenso sobre la que un número elevado de Estados llegan a acuerdos de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios. Así, en una primera aproximación podríamos decir que la reactivación de la BICCIS sería subsumible bajo esta acepción, al ser una iniciativa por la que los Estados miembros de la UE sobre una base de consenso y diálogo intentan articular un instrumento (en este caso, una directiva) que dificulte la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE —a la vez que recuperar ese viejo deseo de culminar la armonización fiscal de la imposición directa—.

No obstante, esta afirmación requiere de un matiz. No queremos decir que la iniciativa BICCIS sea un instrumento multilateral como los articulados por la OCDE, puesto que, como bien es sabido, los requisitos para la adopción de una directiva en la UE difieren enormemente de los requeridos para articular un convenio multilateral en el ámbito de la OCDE, y se remontan a los principios del propio Derecho Internacional; mientras que la adopción de una directiva por la UE tiene efectos vinculantes para todos los Estados miembros (aunque estos no votasen a su favor), en el plano de los convenios fiscales multilaterales la adhesión al mismo es facultativa, es

hacia una multilateralidad relativa debido a las casuísticas que podría producir, como entre otras, si uno de los Estados firmantes no lo ratificase posteriormente se rompería la multilateralidad del convenio.

decir, existe un instrumento que los Estados que lo deseen pueden suscribir, pero nunca en contra de su voluntad, además de que pueden formularse reservas y comentarios al convenio, lo que no sucede en las directivas de la UE¹⁹.

Sin embargo, en el caso concreto de la BICCIS, el motivo principal de la adopción de esta posible directiva y de la adhesión y firma de un instrumento fiscal multilateral, al amparo de los parámetros OCDE, es similar: el consenso y la cohesión entre un elevado número de Estados para articular unos parámetros fiscales que sean de aplicación uniforme en diversos territorios. Por todo ello, podría entenderse la BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal si tenemos en cuenta, por un lado, el consenso necesario entre los Estados miembros de la UE para su adopción y, por otro, por el problema fiscal que se pretende atajar: la elusión del impuesto sobre sociedades, en sintonía con las soluciones fiscales articuladas en el actual contexto pos-BEPS²⁰.

Del mismo modo y a nuestro juicio, la articulación de una propuesta de Directiva de BICCIS es una tarea compleja, por varios motivos: primero, por el alto grado de complejidad para su adopción; segundo, por el objetivo que pretende conseguir; tercero, por la dificultad de conseguir el consenso de los Estados miembros; y cuarto, la configuración del actual contexto económico y social europeo.

En un contexto económico y social que se muestra francamente preocupado por el déficit recaudatorio de las arcas públicas, culminar la armonización de la imposición directa constituye un viejo deseo desde los inicios de la andadura europea, y más recientemente, instaurar una BICCIS para todos los Estados miembros a fin de dificultar la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE.

Además, no hay que olvidar el alto grado de complejidad que posee por el consenso necesario para su adopción, que conllevó que la propuesta de Directiva de 2011 cayera en saco roto, ya que no fue posible alcanzar un acuerdo entre los Estados sobre una serie de aspectos esenciales (v. gr., la fórmula de reparto).

¹⁹ Para más inri, la razón de ser de estas organizaciones, si bien ambas supranacionales, es muy distinta: la UE es una organización de «integración» con un ordenamiento jurídico propio (*vid.* Sentencia van Gend en Loos de 1963 y Costa c. ENEL de 1964) frente a la OCDE que es una organización de «cooperación» y, por tanto, en esta última los miembros no ceden a la OCDE la facultad para dictar normas vinculantes, como sí sucede en el ámbito de la UE.

²⁰ En este sentido, incluso podría entenderse que el resto de directivas que abordan, en mayor o menor medida, instrumentos para lograr una armonización fiscal, por cuanto tienen que cumplirse los mismos requisitos para su adopción también serían una expresión del multilateralismo fiscal. Con base en este razonamiento, también serían subsumibles otras directivas cuya relevancia es significativa y no difieren en gran medida de los objetivos y dificultad que trae consigo el sistema de BICCIS; concretamente, 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, y 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, ambas en consonancia, una vez más, con las tendencias fiscales actuales a favor de la cohesión entre los Estados para eliminar la elusión fiscal y la erosión de las bases imponibles.

En otro orden de cosas, para la posible consideración de la iniciativa de BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal conviene recordar las iniciativas precedentes en esta materia.

Desde hace más de noventa años se han promovido distintas iniciativas de corte multilateral en la UE y en la OCDE, principalmente para articular convenios que eliminasen la doble imposición internacional. Estas iniciativas tienen, a nuestro juicio, dos características fundamentales: primero, que su adopción tenga por base el consenso entre un elevado número de Estados partícipes; y segundo, que las medidas adoptadas sean de aplicación en todos los Estados (en el caso de la UE, los Estados miembros; en el caso de la OCDE, los firmantes).

Como ha puesto de manifiesto un sector de la doctrina anglosajona, el punto de inicio de los esfuerzos para coordinar los regímenes fiscales entre un elevado número de países usando como pretexto un convenio multilateral se remonta a los trabajos de la Sociedad de Naciones y la Primera Guerra Mundial²¹, en los que se encargó a un grupo depreciados economistas que redactaran un informe que plasmara soluciones alternativas frente a la doble imposición internacional²². Sin embargo, estos esfuerzos no tuvieron eficacia práctica, ya que el contenido de dicho informe establecía que la Sociedad de Naciones debía centrarse en los convenios de doble imposición bilaterales en lugar de en los convenios con carácter multilateral²³.

Por su parte SERRANO ANTÓN pone de manifiesto un pequeño número de convenios multilaterales en vigor o que han estado en vigor como: el Acuerdo General de la Organización Común Africana, Madagascar y Mauritania firmado en 1971; el Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe firmado en 1973; el Convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional firmado por los miembros del COMECON en mayo de 1977; el Convenio de la ECOWAS firmado en 1975; y el Convenio de los países nórdicos para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio firmado en 1996²⁴.

²¹ Vid. LANG, M. y SCHUCH, J.: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9, 2000, págs. 39-44.

²² Para más detalle, véanse BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S.: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19, 1923.

²³ No solo eso, en el seno de la institución se produjo una confrontación en las posturas defendidas; desde aquellas voces que promovían un reemplazo del sistema bilateral de convenios hacia un sistema multilateral, hasta la coexistencia de convenios bilaterales y multilaterales recogiendo este último las particulares casuísticas que no abarcaba la red bilateral de convenios. Véanse para más detalles DUNLOP, J.: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27, 2006, págs. 227-233; OLIVER, D.: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4, 2003, págs. 587-608.

²⁴ Vid. SERRANO ANTÓN, F. (dir.): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 314-315. En el mismo sentido MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2015, págs.

Además, en el plano europeo, no debemos olvidar el precedente de éxito de las soluciones fiscales multilaterales: el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua, elaborado por un comité de expertos del Consejo de Europa sobre la base de un borrador de la OCDE, abierto a su firma en 1988 y que entró en vigor en 1995²⁵.

Por último hemos de añadir, por su carácter reciente y relevancia internacional, 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, 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, y a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados²⁶ en el ámbito de la OCDE.

Por tanto, vemos que durante la segunda mitad del siglo XX hasta la actualidad han sido varias las iniciativas que potencian la multilateralidad entre los Estados como solución para la doble imposición en materia de renta y patrimonio, si bien actualmente no se pueden compartir en plenitud frente a las exigencias que plantea la doble no imposición de las rentas.

Así las cosas, a la luz de las experiencias fiscales multilaterales (más abundantemente frente a la doble imposición, pero también en los últimos años frente a la doble no imposición) y a pesar del objetivo prioritario del sistema de BICCIS de articular unos parámetros fiscales de aplicación uniforme en la UE para combatir la elusión del impuesto sobre sociedades, no podemos considerar a esta última como un instrumento multilateral europeo, por cuanto nos requiere obviar la propia configuración del ordenamiento jurídico de la UE como «propio», a pesar de que la iniciativa de BICCIS y los convenios fiscales multilaterales OCDE compartan el objetivo a conseguir y el requisito de un elevado grado de consenso entre los Estados para su adopción.

Podemos entender, eso sí, que es una iniciativa con tintes multilaterales, por la necesidad del consenso entre los Estados para la articulación de la directiva, aunque también va de suyo por el sistema de adopción de las mismas en la UE.

No obstante, hay que poner en valor una serie de aspectos de la propuesta de BICCIS.

831-860, realiza un análisis del Acuerdo General sobre el Comercio y las Tarifas (GATT), la sucesora del mismo, la Organización Mundial del Comercio y el Acuerdo General sobre el comercio de servicios (GATS) como ejemplos de acuerdos o convenios multilaterales con relevancia internacional.

²⁵ Para más detalle, véanse FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 207-210.

²⁶ Para más detalles, puede consultarse el texto definitivo de la Convención multilateral online: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>.

Primero, establecido como precedente de éxito el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua de 1988 y, sin desmerecerlo, la iniciativa BICCIS podría tener una aceptación mayor, ya que englobaría a todos los Estados miembros de la UE, por lo que cuantos más Estados participen en la iniciativa, por un lado, mayor será la dificultad de su ejecución y, por otro, mayor será su ámbito de aplicación.

Segundo, que los extremos contenidos en la futurible Directiva de BICCIS, en atención a los objetivos que persigue y la metodología para su implementación, nos parecen asumibles y realistas y que, además, responden a un problema que desde los inicios de la Comunidad Económica Europea se pretende poner solución: la armonización del impuesto sobre sociedades, y más concretamente en los últimos años, evitar la elusión artificiosa del impuesto en la UE.

Y tercero, que la tendencia actual en la implementación de soluciones fiscales es el consenso entre un elevado número de Estados para su adopción, es decir, que los rasgos que caracterizan al contexto fiscal internacional han variado notablemente desde la publicación de la propuesta de Directiva en 2011 hasta la actualidad, ya que las iniciativas multilaterales, como por ejemplo el intercambio de información entre las administraciones tributarias y los instrumentos fiscales multilaterales están a la orden del día.

3.3. LA COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS COMO EJERCICIO DE LA NUEVA SOBERANÍA FISCAL EUROPEA

Las actividades económicas transfronterizas han alcanzado cifras estratosféricas, trayendo consigo un aumento de las estrategias de planificación fiscal (agresiva) cuyo objetivo consiste en la disminución de las bases imponibles a fin de lograr una tributación menor por el impuesto sobre sociedades. Por ello, en la UE se están potenciando las soluciones fiscales en las que los Estados ceden parte de su soberanía fiscal a fin de conseguir una armonización en los parámetros fiscales aplicables en todo el territorio (esto último, génesis de las soluciones fiscales multilaterales).

El concepto clásico de soberanía fiscal de BÜHLER, esto es muy sucintamente, «la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar, a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de Estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial»²⁷, ha devenido insuficiente con el paso de los años debido a dos circunstancias; la primera, la limitación de la esfera de soberanía fiscal de

²⁷ Cfr. BÜHLER, O.: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 173 (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.). La doctrina científica ha sido prolífica sobre el significado de la soberanía fiscal. Entre otros, véanse GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, págs. 3-7; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV., *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 60-61; GARBARINO, C.: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, págs. 95-100.

los Estados tras su entrada en la UE²⁸; y la segunda, la necesidad de conjugar esa cesión de soberanía con la articulación de acuerdos eficaces frente a la elusión del impuesto sobre sociedades.

Es así cómo el avance de la globalización económica y los efectos perjudiciales de la economía digital han provocado, como bien dice SANZ GADEA, que «los patrones de tributación heredados del pasado siglo, y hoy vigentes, no son los más idóneos para afrontar la realidad de las multinacionales»²⁹. Es una evidencia: la acepción clásica de la soberanía fiscal se ha podido compartir en un contexto internacional en el que primaban las soluciones fiscales bilaterales y en el que las actividades económicas transfronterizas no eran tan frecuentes.

Sin embargo, actualmente no se puede compartir en plenitud ya que la erosión de las bases imponibles ha puesto en jaque a la comunidad internacional e inexorablemente también a la UE, y ha servido de estímulo a los socios comunitarios para reflexionar sobre el camino a seguir.

Por ello, el concepto actual de soberanía fiscal en la UE parece aproximarse más a lo descrito por SLAUGHTER, que afirma que «la nueva soberanía es la cooperación entre los Estados»³⁰ y, por tanto, sustentado en el multilateralismo fiscal, ya que como dice ROSEMBUJ, «la nueva soberanía, a diferencia de la soberanía clásica westfaliana, encuentra en la relación con otros la fuente del poder efectivo y exclusivo de cada Estado»³¹.

Así las cosas, a tenor de las recientes experiencias multilaterales, podemos decir que los Estados –en este caso, los miembros de la UE– han abandonado la clásica reticencia a ceder parte de su soberanía fiscal a un organismo supranacional, y han primado los intereses colectivos a los individuales, trayendo consigo una evolución de la tradicional acepción de la soberanía fiscal.

En este sentido, podríamos hablar de la soberanía fiscal europea como el ejercicio de un poder colectivo fundado en el consenso entre un elevado número de Estados que desplaza a la esfera de soberanía fiscal individual de cada uno de los Estados miembros.

²⁸ En este sentido GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M.: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405, 2016, pág. 52, dicen que «la soberanía fiscal de cada Estado sigue siendo el principal condicionante de la planificación fiscal indebida a nivel internacional. La contramedida necesaria para evitar que esta realidad insoslayable impida una auténtica política de lucha contra el fenómeno descrito no puede ser otra que la coordinación, colaboración y cooperación entre los Estados...».

²⁹ *Cfr.* SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88, 2015, págs. 99-100.

³⁰ *Cfr.* SLAUGHTER, A. M.: «Sovereignty and power in a networked world order», *Stanford Journal of International Law*, núm. 40, 2004, págs. 284-285. Si bien dice 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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 960, que el origen de este nuevo concepto de soberanía fiscal pertenece a CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A.: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos, 1998.

³¹ ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base...», *op. cit.*, pág. 960.

Si bien es cierto que ha sido un abandono forzoso, también lo es que la globalización económica ha alcanzado cotas estratosféricas y ha hecho cada vez más interdependientes a los Estados, por lo que la idea de una nueva soberanía fiscal europea basada en el consenso de los Estados miembros de la UE no parece descabellada, ya que es el seno de la institución donde se debaten y se adoptan los acuerdos de aplicación en todo el territorio, y estos acuerdos encuentran su base en la cohesión y el diálogo entre los Estados.

Por ello, a nuestro juicio, se ha abandonado la clásica antítesis que representaban el multilateralismo y la soberanía fiscal en el plano internacional en general y en la UE en particular.

4. SUCINTA REFLEXIÓN SOBRE LA BICCIS Y EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE BEPS TRAS LA CONVENCIÓN MULTILATERAL DE DICIEMBRE DE 2016

El nivel de preocupación existente en torno al fraude fiscal internacional y la necesidad de recuperar para el erario público las ingentes cantidades dejadas de ingresar³² motivaron una serie de reuniones del G20 y G8 en 2012 que culminaron con la publicación del Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 por la OCDE, dividido en 15 acciones con diversas problemáticas fiscales a solucionar. En septiembre de 2014 vieron la luz los primeros informes, pero no fue hasta octubre de 2015 cuando, cumpliendo con el calendario temporal establecido, se implementaron definitivamente los informes finales de las 14 primeras acciones, ya que la acción 15.^a, referida a desarrollar un instrumento multilateral, requería más tiempo para su implementación y una mayor complejidad, llegando incluso a constituir un grupo de trabajo *ad hoc* para su elaboración.

Así las cosas, como ya hemos mencionado 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, y que a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes en la colaboración multilateral entre los Estados³³.

En esta «era pos-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 concretamen-

³² Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 1.700.

³³ Como bien sabemos, el objetivo primordial del instrumento multilateral BEPS 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.

te, en una «era posconvenio multilateral BEPS», ya que fue tal la expectación creada 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.

Así, tanto la OCDE en la articulación del instrumento multilateral BEPS como la UE en la implementación de una Directiva de BICCCIS 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.

Por ello, 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 dos organismos internacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional, que como bien dice HINOJOSA TORRALVO, este «plantea unas exigencias que solo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado»³⁴.

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 BICCCIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos, tanto de la puesta en marcha del instrumento multilateral como de la implementación definitiva de la 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 eficacia práctica del instrumento multilateral y, por otro, llegar a acuerdos sobre los parámetros de la Directiva de BICCCIS, que basándonos en los precedentes se antoja complicado.

Así, la voluntad de entendimiento de los Estados determinará el futuro de la elusión fiscal internacional.

³⁴ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.): «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2013, págs. 459 y ss.

5. CONCLUSIONES

- PRIMERA. El proceso para lograr una armonización fiscal directa en la UE sigue desarrollándose, y la iniciativa de BICCIS es otro instrumento más para contribuir a tal fin. Si bien es cierto que, de lo que se desprende de los documentos de la Comisión, la nueva propuesta de Directiva de BICCIS persigue unos objetivos asumibles y la metodología para su implementación es realista, que pueden permitir su aprobación a corto plazo y, por tanto, lograr un éxito mayor que la propuesta de Directiva BICCIS de 2011.
- SEGUNDA. El actual contexto económico internacional está caracterizado por los parámetros descritos en el Plan de Acción BEPS. Situados actualmente en la «era pos-BEPS», donde se potencian las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, la reactivación de la iniciativa BICCIS puede verse beneficiada por este contexto de cooperación internacional en el que los resultados pueden ser más satisfactorios que los que se produjeron en 2011.
- TERCERA. La relación entre el multilateralismo fiscal y el sistema de BICCIS es estrecha a la vez que necesaria, ya que la viabilidad de la reactivación de la BICCIS depende en gran medida de la capacidad para llegar a acuerdos eficaces en el seno comunitario, es decir, de la cohesión entre los Estados miembros de la UE.
- CUARTA. La reactivación del sistema de BICCIS no puede considerarse un instrumento multilateral europeo debido a que la configuración actual del ordenamiento jurídico de la UE como propio impide asimilar el régimen de adopción de acuerdos al de la OCDE. A pesar de ello, sí que comparte con otros instrumentos multilaterales el objetivo prioritario de eliminar la elusión del impuesto sobre sociedades y la necesidad de lograr un amplio consenso entre los Estados para la adopción de las medidas.
- QUINTA. En el actual contexto económico internacional la acepción de soberanía fiscal se acerca más a la descrita por SLAUGHTER que a la de BÜHLER, y podemos decir que existe una nueva soberanía fiscal europea que tiene su base en la vulnerabilidad individual de los Estados por sí solos y en la fortaleza de todos ellos en la toma de decisiones.
- SEXTA. Los vientos favorables que soplan para combatir la elusión internacional de las rentas se han materializado en, entre otros, dos instrumentos: el convenio multilateral BEPS de la OCDE, ya implementado, y la reactivación del sistema de BICCIS en la UE, pendiente de implementar en una directiva, siendo ambos instrumentos deseables y compatibles, ya que transmiten la voluntad de erradicar definitivamente la erosión de las bases imponibles y la elusión del impuesto sobre sociedades; uno enmarcado en el ámbito internacional (instrumento multilateral BEPS) y el otro en el plano comunitario (BICCIS).

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA ROMÁN, J. F. y VALERA TABUENA, F. [1997]: *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona.
- AULT, H. [2013]: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 3.
- BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S. [1923]: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19.
- BÜHLER, O. [1968]: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.).
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2015]: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra.
- CALLE SAIZ, R. [1990]: *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid.
- CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R. [2016]: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. [2016]: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. [1983]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38.
- [1987]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV. *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada.
- CASAS AGUDO, D. [2014]: «Estrategias de armonización fiscal y obstáculos a la misma: la concreta experiencia comunitaria» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. [1998]: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos.
- CORONA, J. F. y VALERA, F. [1989]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona.
- DUNLOP, J. [2006]: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.
- GARBARINO, C. [1990]: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova.
- GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M. [2016]: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. [1989]: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. [2010]: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea» en AA. VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) [2013]: «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona.

LANG, M. y SCHUCH, J. [2000]: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9.

MAGRANER MORENO, F. J. [2014]: «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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2015]: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena fiscal*, núms. 1-2.

MATA SIERRA, M. T. [1993]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid.

OLIVER, D. [2003]: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4.

ROSEMBUJ, T. [2014]: «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*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SANZ GADEA, E. [2015]: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88.

SERRANO ANTÓN, F. (dir.) [2015]: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.

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