

## LAS EMPRESAS MULTINACIONES EN EL MARCO DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS1

### MULTINATIONAL CORPORATIONS IN THE FRAMEWORK OF ACTION 15 OF BEPS<sup>2</sup>.

Elva Felicia Reátegui Cipriani<sup>3</sup> – <https://orcid.org/0000-0002-9446-3553>

#### Resumen

Las empresas multinacionales deben tener en cuenta que en el plano de la fiscalidad internacional se ha dado un paso firme con la reciente firma del Instrumento Multilateral –IML – para evitar la elusión de impuestos a través de la modificación los convenios fiscales. Este Convenio ya en vigor, fue firmado el 7.06.2017 en París por 76 jurisdicciones, incluida España y modifica de aprox. 1.105 convenios fiscales para evitar la doble imposición – CDIs – de una forma sincronizada, rápida y eficaz.

El IML es parte del trabajo impulsado por la OCDE<sup>4</sup> a petición del G-20 en el que se determina un Plan con 15 acciones a seguir para evitar el BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Dicho instrumento es una revolución para la fiscalidad internacional que estuvo orientada a la prevención de la doble imposición y pasa a luchar contra la doble no imposición o abuso de tratados al poner freno a la elusión fiscal planificada agresivamente que realizan las empresas multinacionales.

---

<sup>1</sup> La Acción 15 de BEPS dio como resultado la firma del Convenio Multilateral para la Implementación de Medidas relacionadas con Tratados Tributarios para Prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit shifting.) El Tratado Multilateral puede ser consultado en la *web* de OCDE: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

<sup>2</sup> Action 15 BEPS resulted in the signing of the Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent *Multilateral convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. The Multilateral Treaty could be consulted on the OECD website: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

<sup>3</sup> Profesora Universitaria. Asesora Legal. Máster en Estudios Avanzados en Derecho Financiero y Tributario – UCM – Doctorando en Derecho Financiero y Tributario – UCM. INSTITUIÇÃO: Pontificia Universidad Católica de Chile – Chile. E-mail: [elvareat@ucm.es](mailto:elvareat@ucm.es)

<sup>4</sup> La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE – o OECD por sus siglas en inglés (The Organisation for Economic Co-operation and Development), desde su fundación en 1961 tiene su sede en París, está liderando los últimos años políticas tributarias a dimensiones multilaterales.

**Palabras Clave:** Convenio multilateral que modifica los convenios fiscales para evitar la erosión de la base y el traslado de beneficios; Plan de Acción BEPS; abuso de tratados; elusión fiscal; convenio para evitar la doble imposición; multinacionales.

### **Abstract**

Multinational corporations should keep in mind that in the international taxation area a firm step has been taken with the recent signing of the Multilateral Instrument – IML – to avoid tax avoidance through the modification of tax agreements. This agreement already in force, was signed on June 7, 2017 in Paris by 76 jurisdictions, including Spain and modifies from approx. 1.105 tax agreements to avoid double taxation – CDIs – in a synchronized, fast and efficient way.

The IML is part of the dissertation promoted by the OECD<sup>5</sup> at the request of the G-20 in which a Plan with 15 actions to be followed is determined to avoid the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). This instrument is a revolution for international taxation that was aimed at the prevention of double taxation and goes on to fight against double taxation or abuse of treaties by curbing the aggressively planned tax avoidance that multinational corporations carry out.

**Keywords:** Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting; BEPS Action Plan; treaty abuse; tax avoidance; agreement to avoid double taxation; multinational corporations.

**Sumario:** I. Entorno Global; II. Aplicación de las Acciones BEPS a través del IML. III. Estructura del Instrumento Multilateral IV. Retos a cumplir por el IML

Recibido/Received 29.06.2018 – Aprobado/Approved 14.11.2019

## **I ENTORNO GLOBAL.**

La crisis económica mundial que marcó el comienzo del año 2008 en los Estados Unidos de América y en Europa se expandió de inmediato a lo largo de la geografía mundial a través de países con los que mantienen relaciones comerciales de acorde al proceso de globalización<sup>6</sup> existente. El fenómeno dejó absortos a los economistas, políticos y legisladores ya que dicha crisis trajo consigo repercusiones estructurales que afectó a la sociedad mundial, esta crisis es de corte diferente a las conocidas anteriormente ya que durante siglos las estructuras económicas, políticas,

---

<sup>5</sup> OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development. Since its founding in 1961, it has been headquartered in Paris. In recent years, it has been leading multi-lateral tax policies.

<sup>6</sup> De acuerdo a López Martín, la Globalización se caracteriza por cuatro aspectos fundamentales: Liberalización del comercio.

- a) Aumento de la competencia en los mercados mundiales.
- b) Expansión de las inversiones extranjeras directas.
- c) Aparición de flujos financieros masivos transfronterizos.

Ver en : LÓPEZ MARTIN, A.G., “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada, Tendencias y perspectivas” en: *Revista Española de Relaciones Internacionales*, n. 1, 2009, p. 18 recurso electrónico consultado el 10.09.2017: <file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-ElDerechoInternacionalEnElMarcoDeUnaSociedadGlobal-4844045%20(1).pdf>.

financieras y sociales eran bastante rígidas. Las instituciones jurídicas podían tener períodos muy largos de duración por cientos de años sin tener que ser modificadas constantemente. La conducta y la regulación de los ciudadanos correspondía con los tiempos y por lo tanto había cierto nivel de estabilidad; pero en los últimos setenta años se están generando progresos y cambios de forma acelerada que generan toda una *Era de Incertidumbre*<sup>7</sup> que obliga a los países a plantearse soluciones normativas para nuevas situaciones como la economía digital a grandes dimensiones internacionales en las que la normativa interna de los países encuentra su soberanía limitada a sus fronteras enfrentándose a vacíos y problemas legales que claman soluciones rápidas y acordes a un mundo globalizado de facto, integrando en la respuesta jurídica a todos los países de la comunidad internacional.

Ante fenómenos de rápidos cambios estructurales, el orden jurídico no puede quedarse estático ya que genera alarma social. Durante esta crisis económica que ha tocado a la mayoría de las familias durante la última década, los ciudadanos en calidad de contribuyentes no han tardado en madurar y hacer conciencia<sup>8</sup> de estar soportando en gran medida el mantenimiento de los grandes presupuestos públicos muy cuestionados, mientras tienen la percepción que las grandes empresas no contribuyen o lo hacen en muy bajas proporciones<sup>9</sup>. Este disgusto de los ciudadanos<sup>10</sup> ha sido llevado a gráficos porcentuales por parte de los medios de comunicación<sup>11</sup>, así como por entidades especializadas e Instituciones Internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>12</sup>.

Un ejemplo del disgusto de los ciudadanos fue cuando en 2012 saltó a la luz el caso de Starbucks en el Reino Unido en el momento en que la sociedad civil indignada se organizó a través de marchas y protestas contra sus locales con la finalidad de

---

<sup>7</sup> GALBRAITH, J.K., *La Era de la Incertidumbre*, Plaza & Janés Editores, Barcelona, 1981.

<sup>8</sup> Domingo Carbajo apunta que (...) “*las presiones sociales, el nacimiento de una conciencia cívica universal en materia de tributos y, especialmente el principio de sostenibilidad de los Presupuestos Públicos van, lentamente creando instrumentos de cooperación internacional tributaria, los únicos que de forma pragmática, permiten la lucha contra cualquier fórmula de elusión y evasión fiscal internacionales (...)*” . CARBAJO VASCO, D. “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” en: *Crónica Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, n. . 154, Madrid, 2015, p. 67.

<sup>9</sup> De acuerdo a la OCDE, los contribuyentes exigen cada vez más que el gasto público sea confiable y eficiente, sobre todo en tiempos de consolidación fiscal, tal como se indica en los Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública realizado a diversos países como por ejemplo en el resumen ejecutivo del Estudio del Sistema de Contratación Pública en México publicado en su versión en español en enero de 2018 . Consultado el 14.01.2018 a través del recurso electrónico [https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/estudio-del-sistema-electronico-de-contratacion-publica-de-mexico\\_9789264287938-es#page1](https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/estudio-del-sistema-electronico-de-contratacion-publica-de-mexico_9789264287938-es#page1) .

<sup>10</sup> Este malestar ciudadano fue escuchado por los políticos temerosos de ser castigados en las urnas electorales y perder los votos que les otorga el poder en los gobiernos de los países más afectados en donde las EMN planifican agresivamente su fiscalidad para eludir el pago impuestos.

<sup>11</sup> El Informe de la OCDE, OCDE: Addressing Base Erosion and Profit Sifting de febrero de 2013 señala con gran preocupación que “*artículos periodísticos (...) como el de Bloomberg “The Great Corporate Tax Dodge”, el de New York times “Bus Nobody Pays That”, el de Times “Secrets of Tax avoiders” y el de Guardian “Tax Gap”, son algunos ejemplos de la atención cada vez mayor que los principales medios de comunicación prestan a las cuestiones tributarias de las empresas”* Ver en: OCDE, *Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, París, 2013, p.17. Recurso electrónico consultado el 12.01.2017 [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es#page2](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page2).

<sup>12</sup> La OCDE a partir de 2008 se abrió a otros ámbitos como al político.

convertir en guarderías, refugios y otros servicios que el Gobierno recortó por falta de presupuesto ya que los ingresos fiscales habían bajado desde 2008 a 2011. Ante semejantes circunstancias, el Director Gerente de Starbucks, Kris Engskov prometió en la Cámara de Comercio de Londres que pagaría a la administración tributaria del Reino Unido (HMRC) diez millones de libras en impuestos cada uno de los dos próximos años, aún cuando la cadena no logre obtener las ganancias que respalden dichos pagos.

Starbucks lleva a cabo una ingeniería compleja de planificación fiscal agresiva dentro de la transnacional, sus precios de transferencia son bastante altos por la compra de granos de café a través de división en Suiza son de un 20% y otra prima de 4,7% para la división Holandesa por el procesamiento de tostado de café. La administración tributaria local quedó avergonzada socialmente por no cumplir su labor de cobrar la cantidad correcta de impuestos. Los ciudadanos manifestaron sentirse estafados al pensar que toda la carga de los impuestos solo pesa sobre sus hombros como personas físicas y que las multinacionales no contribuyen al gasto público de manera justa y proporcional.

Bajo este tipo de manifestaciones, las administraciones públicas de los diversos países se ven obligadas a corregir los vacíos legales ante las fórmulas que las empresas multinacionales –EMN– utilizan para evadir la imposición en uno o todos los países donde se sitúan sus filiales y su casa matriz<sup>13</sup>, ya que las multinacionales realizan la elusión fiscal aplicando de la manera más conveniente una *planificación fiscal agresiva*<sup>14</sup> en la que se ven favorecidas por los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición –CDIs–, desvirtuando la finalidad de estos tratados, ya que no pagan impuestos ni en un país ni en otro, o en todo caso su tributación es muy baja.

Cuando se empezaron a negociar los CDIs a mediados del siglo pasado, el objetivo de cada jurisdicción era evitar que se gravara en exceso a los empresarios y por la realización del mismo hecho impositivo no paguen injustamente doble o triplemente el impuesto sobre sus beneficios en dos o más países en los que desarrollaban sus actividades. Los gobiernos buscaban apoyar el desarrollo de las multinacionales y que tuvieran a su disposición una seguridad jurídica internacional de protección al ámbito societario, así como a la economía global. De hecho, los gobiernos se orientaban claramente a ofrecer interesantes medidas fiscales para atraer inversiones a sus jurisdicciones y se vivía una etapa de competencia fiscal entre Estados. Cuando las multinacionales toman decisiones para escoger los países de sus filiales siempre toman en cuenta el factor fiscal para planificar sus proyectados beneficios como una ventaja a su favor, con lo cual se daba la volatilidad de los capitales con gran facilidad en

---

<sup>13</sup> Google, Facebook y Amazon entre otras son EMN que están siendo blanco de ataques los últimos años por el uso de acuerdos fiscales similares a los que emplea Starbucks. La mayoría de estas empresas emplean la tecnología digital para sus transacciones, por lo cual la mayoría de los países está estudiando la aplicación una tasa especial de impuesto a aplicar sobre un estimado bruto de sus beneficios. En 2008 España llevó al debate un 3% como tasa digital, que no ha salido adelante. Países como Francia, Alemania e Italia están a la espera de lo que la comunidad internacional decida aplicar de forma concertada, pero respetando la seguridad jurídica y la normativa internacional en el ámbito fiscal.

<sup>14</sup> Las EMN han sido bastante más rápidas que los Estados a la hora de realizar su planificación fiscal internacional. Las grandes empresas han creado toda una ingeniería especial para defraudar las haciendas de todos los países en los que tienen presencia, pueden fácilmente trasladar sus instalaciones de un país a otro de menor coste o de menor fiscalidad.

De hecho, hay asesores internacionales que incluso con antelación a los requerimientos de sus clientes tienen ya constituidas empresas en diversos paraísos fiscales o países de baja tributación listas para ser utilizadas instrumentalmente por sus clientes y justificar el no pago de impuestos parcial o total.

búsqueda de una menor o nula presión fiscal, generándose el fenómeno del *treaty shopping* a modo de economía de opción. Ante este panorama, estuvo en cuestionamiento los principios clásicos de la imposición por la diferenciación de trato entre los contribuyentes como personas físicas o jurídicas nacionales y las de carácter internacional.

Pero hoy en día, las cosas han cambiado, los intereses de los gobiernos han dado un giro de 180° a su postura inicial de competir con otros países mediante atractivos fiscales. De esta manera los mismos países han sentado las bases para una utilización abusiva y elusoria de las empresas que consiguen pagar menos impuestos aprovechándose de los vacíos legales que surgen ante la aplicación de los CDIs. La realidad global ocasiona beneficios deslocalizados, sin Estados que perciban tributos por las actividades de las EMN.

La falta de recursos para cumplir con la infraestructura de los gastos públicos llevó a las políticas de los gobiernos hacia una mayor presión recaudatoria por impuestos indirectos a través del IVA y los impuestos sobre consumos específicos a nivel interno.

Con respecto a la recaudación por impuestos directos, la situación es más complicada, debido a la globalización, las normas internas no son suficientes para su aplicación ya que las Administraciones tienen limitada su soberanía al ámbito interno y su brazo no llega fuera de sus fronteras, por lo cual necesita del principio de cooperación internacional para llegar a soluciones comunes para problemas comunes.

Las políticas tributarias necesitan aplicar de forma rápida una corrección jurídica ante la falta de recursos recaudatorios, acción que no puede llevarse a cabo de forma unilateral ni bilateral por las administraciones tributarias. Las administraciones estatales tienen sus límites geográficos fuera de los cuales sus países no tienen potestad de actuación para aplicar impuestos ni para recabarlos. Esta necesaria y urgente corrección solo puede llevarse a cabo dejando las formas jurídicas usuales del pasado basadas en la bilateralidad y enfrentando un nuevo paradigma, a través de la cooperación entre los países y llegando a acuerdos concertados en el plano internacional de carácter multilateral.

López Martín analiza que la heterogeneidad, universalidad de la sociedad internacional, así como la gran velocidad de los cambios sociales nos dan como resultado un rápido proceso de evolución del ordenamiento internacional que marcan la necesidad de certidumbre y de suavización de la regla jurídica por lo que “*los Estados están regulando sus relaciones fundamentalmente a través del tratado multilateral concebido como un instrumento de prueba y de reforma del derecho positivo*”<sup>15</sup>.

Se requiere que estos acuerdos de cooperación internacional sean lo más específicos posibles, ya que los tratados generales no resultan de gran utilidad. El nuevo paradigma ha ido surgiendo estos últimos años a iniciativa de instituciones internacionales y ONGs a través de Conferencias, Declaraciones, Recomendaciones, así como de Tratados Internacionales, todos ellos de carácter “*multilateral*” llevados a cabo por Organismos Internacionales. Nos encontramos ante una etapa de “*expansión normativa del derecho internacional sin precedentes, generalmente en nuevas áreas. Esto sucede porque el ordenamiento internacional está evolucionando (...) el derecho*

---

<sup>15</sup> LÓPEZ MARTÍN, A.G., La Codificación del Derecho Internacional en el umbral del Siglo XXI. Luces y Sombras en la labor de la CDI, e-prints complutense, p. 24-25, recurso electrónico consultado el 01.09.2017, <http://eprints.ucm.es/6991/1/CODIFICA.pdf>

*internacional aparece dividido en “marcos” sumamente especializados que pretenden tener autonomía relativa, tanto entre sí, como respecto del derecho general*<sup>16</sup>.

Los Tratados de carácter multilateral surgen para dar respuesta a las necesidades de regulación internacional, las Naciones Unidas – ONU – se ha dedicado a situaciones más comunes y generales del Derecho Internacional a través de dichos tratados, empleando varios años en cada uno de sus trabajos, incluso décadas en cada uno de ellos, pero no ha tenido la capacidad para enfrentar ámbitos especializados como lo es el Derecho Internacional Tributario, por lo cual la OCDE se ha ido posesionando en este sector durante los últimos años por sus estudios, dedicación y propuestas de pronta y rápida solución jurídica a grandes y urgentes problemas que no pueden esperar décadas para ser resueltos de forma efectiva.

Es la OCDE quien ha encabezado en los últimos años la búsqueda y solución de los problemas que aquejan a sus miembros y ya ha obtenido varios resultados en temas como la Asistencia Administrativa Mutua<sup>17</sup> y Transparencia Fiscal Internacional<sup>18</sup> de gran aceptación a nivel mundial por el gran número de países firmantes de dichos tratados de carácter multilateral.

Así, en búsqueda de una solución a la crisis recaudatoria, los gobernantes del G-20<sup>19</sup> a través de un mandato encargaron en 2012 a la OCDE la realización de un estudio sobre la problemática de la elusión de impuestos y esta en febrero de 2013 emitió el Informe: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*<sup>20</sup>, proponiendo en julio del mismo años un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*<sup>21</sup> de alcance mundial donde identificó una solución con quince acciones<sup>22</sup> a seguir a través de un calendario con

---

<sup>16</sup> LÓPEZ MARTIN, A.G., “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada, Tendencias y perspectivas” en: *Revista Española de Relaciones Internacionales*, n. 1, 2009, p. 33-34 recurso electrónico consultado el 10.09.2017: [file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-EIDerechoInternacionalEnElMarcoDeUnaSociedadGlobal-4844045%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-EIDerechoInternacionalEnElMarcoDeUnaSociedadGlobal-4844045%20(1).pdf)

<sup>17</sup> La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal hecha en Estrasburgo el 25.01.1988, con Protocolo de Enmienda en París el 27.05.2010 fue abierto a la firma de todos los países el 1.06.2011. A la fecha, un total de 107 países y jurisdicciones han firmado la Convención. Este instrumento apoya la aplicación del informe sobre el intercambio automático “país por país” (Country by Country) que incluye el Proyecto de la OCDE y el G-20 sobre la erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS). Consultado el 12.05.2018 en [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

<sup>18</sup> Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, celebrado en Berlín el 29.10.2014 y actualmente firmado por 98 jurisdicciones firmantes. Consultado el 12.05.2018 en: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>. Acerca de la lista de Estados firmantes se puede consultar en : <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mcaa-signatories.pdf>

<sup>19</sup> El G-20 es un foro de discusión sobre la economía y el sistema financiero internacional, conformado por 19 países y la Unión Europea. Reúne a los jefes de Estado o Gobierno, gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas de los países integrantes. Sus miembros representan aproximadamente el 75% de la población mundial y el 85% del Producto Global Bruto.

<sup>20</sup> OCDE: *Addressing Base Erosion and Profit Sifting*, OCDE Publishing (Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios ), París, 2013 véase recurso electrónico consultado el 12.01.2018 en su versión en español: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page1).

<sup>21</sup> OCDE: *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE Publishing, París, 2013.

<sup>22</sup> Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2 –Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

plazos a cumplir para su adecuada implementación, el cual fue aprobado por todos los países del G-20 en su reunión de San Petersburgo.

Al respecto, Carbajo señala que las acciones que la OCDE propone para enfrentar el BEPS se podrán enfrentar mejor si se incluye parte de todo el trabajo que dicho organismo ha venido trabajando en este sentido hace varios años, no se trata de innovar al cien por cien, sino de incorporar mecanismos que han venido perfeccionándose y llevándose a cabo con éxito.

*“(…) La única forma de luchar contra las estrategias BEPS es convertir el intercambio de información automática internacional en obligatorio, mediante creación de Bases de Datos fiscales compartidas, el fin de cualquier secreto bancario o mecanismo de anonimato fiscal y la ampliación de los instrumentos de asistencia mutua y recaudatoria internacionales”<sup>23</sup>.*

A continuación se preparó un informe para el desarrollo y actuación para cada una de las quince acciones contra el problema que genera BEPS, por las cuales se pretende eliminar la elusión fiscal que aquejan las haciendas públicas, una elusión que la OCDE calcula en cifras aproximadas de un billón de euros anuales solo en la zona euro y de entre un 4 y un 10% correspondiente a la recaudación global por los impuestos sobre sociedades, lo que significa que estamos hablando de entre cien y doscientos cuarenta mil millones de dólares norteamericanos. Informa la OCDE que esta cifra es mucho mayor aún en los países en desarrollo<sup>24</sup>.

## **II APLICACIÓN DE LAS ACCIONES BEPS A TRAVÉS DE UN INSTRUMENTO MULTILATERAL.**

La acción 15 recomendó un instrumento multilateral vinculante como la respuesta a un reexamen que efectuó la OCDE acerca de algunas características del sistema actual que permiten el uso abusivo por parte de las EMN sobre la red de más

---

Acción 3 – Refuerzo de la normativa sobre Transparencia Fiscal Internacional, CFC (Control Foreign Companies).

Acción 4 – Limitar la erosión de la base a través de deducciones en el interés y pagos financieros.

Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias nocivas.

Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de CDIs.

Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP (Establecimiento Permanente).

Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 11 – Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y las acciones para enfrentarse a ella.

Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral para modificar los CDIs.

<sup>23</sup> CARBAJO VASCO, D. “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” en: *Crónica Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, n.º 154, Madrid, 2015, p. 67.

<sup>24</sup> OCDE, Informes Finales 2015, Resúmenes, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París 2015, p.39

tres mil convenios fiscales de carácter bilateral suscritos para evitar la doble imposición. Nace así la idea de desarrollar un instrumento multilateral – IML – que recoja las principales acciones anti BEPS modificando los CDIs existentes.

Los CDIs fueron concebidos inicialmente para poner fin a los casos injustos de doble imposición que pueden afectar al comercio y a las inversiones transfronterizas, por lo cual su uso indiscriminado no corresponde con la finalidad para la que fueron creados y debe frenarse con la colaboración de toda la comunidad internacional.

Con el desarrollo de este IML se produce así un cambio de paradigma en el ámbito fiscal internacional, dejando atrás el ámbito bilateral<sup>25</sup> y se pasa a una cooperación y actuación conjunta de todos los países a nivel multilateral dejando de esta manera de facilitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia los países de escasa o nula tributación.

Se toma la solución de emplear un instrumento multilateral para modificar la enorme red de convenios fiscales debido a la necesidad de rapidez, sincronización y eficiencia de las acciones proyectadas por el paquete BEPS. El hecho de llevar a cabo las negociaciones bilaterales emplearía enormes recursos y tardaría varios años para modificar cada CDI.

Para tener la certeza de que la acción 15 tenía alguna probabilidad de ser concretada, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE auspició el trabajo de un comité de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Internacional Fiscal<sup>26</sup> en 2014 para examinar las posibilidades técnicas de adoptar un instrumento multilateral vinculante y su repercusión sobre la red de CDI existentes, así como estudiar las dificultades inherentes a la elaboración de un instrumento del tal magnitud teniendo en cuenta el marco político, el tributario internacional y del Derecho Internacional Público. La conclusión del comité de expertos fue que técnicamente el Proyecto era deseable y además viable a través de herramientas amplias y flexibles<sup>27</sup> para que la mayor cantidad posible de países forme parte del Proyecto.

---

<sup>25</sup> En 1919 con la creación la Sociedad de las Naciones se realizan algunos trabajos con éxito como el primer modelo de Convenio Fiscal de carácter bilateral a principios de los años veinte. Naciendo de esta manera el Derecho Internacional Tributario. España firmó el Convenio Fiscal con Gran Bretaña el 27.06.1924, con Francia el 18.05.1926 con Italia el 28.11.1927.

Las Naciones Unidas, sucesora de la Sociedad de las Naciones tiene también un Modelo de Convenio Fiscal elaborado en 1980 y modificado en 2001 el cual ha sido utilizado por varios países. El Modelo de Convenio de la OCDE –MC OCDE – fue elaborado por su Comité Fiscal entre 1958 y 1961 con cuatro informes previos que configuraron el primer Modelo de Convenio Modelo en 1963 modificado en los años 1977, 1992, 1994-95, 1997, 2000, 2010, 2015 y 2017. El MC OCDE ha sido el más utilizado por los países que además gracias a sus Comentarios elaborados el Comité Fiscal, los cuales, aunque no tienen carácter vinculante sirven para la interpretación y aplicación los CDIs especialmente útiles para la solución de cualquier controversia. La última versión del MC OCDE publicada en diciembre de 2017 se adapta ya a los lineamientos del Plan BEPS.

<sup>26</sup> El Comité de Expertos estuvo conformado por Philip Baker (R.U.), Théodore Christiakis (Grecia), Frank Engelen (Países Bajos), Concepción Escobar (España), Mathias Forteau (Francia), Itai Grinberg (USA), Ian Kabbers (Países Bajos), Vaughan Lowe (R.U.), Philippe Martin (Francia), Yohsirhiro Masui (Japón), Ekkehart Masui (Japón), Ekkehart Reimer (Alemania), Giorgio Sacerdoti (Italia), Dire Tladi (Sudáfrica).

<sup>27</sup> SERRANO indica que la posibilidad de introducir mecanismos de flexibilidad (reservas, exclusiones parciales, o cláusulas alternativas) no debe limitarse ya que debe ser la fórmula para poder llegar a un consenso entre países, pero la complejidad en su ejecución y la litigiosidad pueden llevar a un fracaso del mismo. Véase, SERRANO ANTON, F., “La era post beps o la ejecución de su plan de acción,

El Informe Final de la Acción 15<sup>28</sup> publicado en 2015 incluye una declaración explicativa al IML, así como un anexo con una visión global de BEPS, aperturando una Era Post-BEPS por la cual las 15 acciones deben empezar a implementarse por todos los países a través de sus legislaciones internas y frenar la elusión impositiva ahí donde se genera la actividad económica y la creación de valor. Se proyecta un seguimiento de las Acciones BEPS a través de Informes programados y de un “*Marco Inclusivo*”<sup>29</sup> abierto a todas las jurisdicciones, instituciones internacionales y organismos fiscales regionales para trabajar en pie de igualdad<sup>30</sup> revisando el cumplimiento de los cuatro estándares mínimos<sup>31</sup>. Dicho marco o foro inclusivo en encargará también de supervisar la implementación de medidas y de las cuestiones que aún quedar por perfeccionar. El Informe Final de la Acción 15 incorpora el contenido del Informe del Comité de Expertos<sup>32</sup> e incluye el mandato para elaborar el IML<sup>33</sup> disponiendo que a más tardar en julio de 2015 se

---

convenio multilateral vs. implementación unilateral” en, *Quincena Fiscal*, n. 12, Ed. Aranzadi, Madrid, 2016, pag.137. En ese mismo sentido Zornoza concluye que la flexibilidad del IML llevará a una complejidad y asimetría del texto acordado que será discutible que pueda lograr una cohesión. Véase, ZORNOZA PÉREZ, Juan, “El Convenio multilateral, un análisis preliminar” en, *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)*, g-20, OCDE y Unión Europea. Dir: ALMUDÍ CID, José Manuel y otros, Ed. Aranzadi, Madrid, 2017, p. 475-512.

<sup>28</sup> OCDE, Informes Finales 2015, Resumen Informativo, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París 2015.

<sup>29</sup> Ferreras ha puesto especial atención en este Marco Inclusivo o llamado también Foro Inclusivo en la era Post-BEPS en tanto este continuará con el desarrollo e implementación de las acciones que el paquete BEPS no ha finalizado como las medidas para la economía digital y realizará una revisión del cumplimiento de los cuatro estándares mínimos (dos de los cuales recoge el IML, evitar el abuso de tratados y el arreglo pacífico de controversias), pero en mi opinión al no ser un órgano de control de forma exclusiva para la Acción 15 habría que pensar en la formación de otro(s) órgano(s) de carácter permanente y representativo. Con respecto a Ferreras, véase: FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A., “La Era Post BEPS, El Instrumento Multilateral y el Foro Inclusivo del paquete BEPS” en, *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)*, g-20, OCDE y Unión Europea. Dir, ALMUDÍ CID, J.M. y otros, Ed. Aranzadi, Madrid, 2017, p. 459-474.

<sup>30</sup> Este Marco Inclusivo cuenta con la participación de más de 110 países, fue creado por la OCDE en enero de 2016 y refrendado por los Ministros de Finanzas del G-20 en Shanghai, China en su reunión de los días 26 y 27.02.2016. Para adherirse al Marco, las jurisdicciones deberán aceptar el paquete de medidas del Proyecto BEPS y tomar compromiso en su implementación. Se han celebrado ya cinco reuniones, La primera celebrada en Kyoto, Japón entre el 30 de junio y el 1.07.2016 la ;segunda en París, Francia del 26 al 27.01.2017; la tercera en Noordwijk, Holanda, entre el 21 y 22.06.2017; la cuarta en París, Francia entre el 23 y 25.01.2018 y la última en Lima, Perú los días 27 y 28.06.2018 en donde Perú y cinco países más firmaron el IML, con lo cual ya suman 83 las jurisdicciones firmantes.

<sup>31</sup> Los cuatro estándares mínimos del Plan BEPS son , 1) Acción 5, Prácticas nocivas, 2) Acción 6, Medida antiabuso general, 3) Acción 13, Informe país por país (Country by Country Report), 4) Acción 14, MAP.

<sup>32</sup> El Informe del Comité de Expertos se denomina “Herramientas para desarrollar un instrumento multilateral con el fin de lograr una rápida implantación de las medidas concebidas en el marco del proyecto BEPS”.

<sup>33</sup> Tras el mandato, en febrero de 2015, el Comité de Asuntos Fiscales – CAF – de la OCDE aprobó la decisión, avalada a su vez por los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, de formar un grupo especial *ad hoc* para desarrollar el IML sobre medidas fiscales antielusivas. El Grupo financió su funcionamiento a través de sus propios miembros y observadores, estuvo abierto a la participación en igualdad de condiciones de todos los países interesados, de carácter voluntario que no generó compromiso u obligación alguna de firmarlo una vez finalizado, de hecho, aunque participaron

constituya un *grupo ad hoc* independiente de la OCDE pero con la asistencia de la Secretaría Técnica de la OCDE y se dé comienzo a la elaboración y redacción del IML<sup>34</sup> a fin de que el IML quedara abierto a la firma el 31.12.2016.

En la declaración explicativa se informa que los trabajos de preparación del IML estuvieron abiertos a todas las jurisdicciones e incluso a organizaciones internacionales<sup>35</sup>, asegura además que a través de las medidas anti BEPS, los países que las asuman apoyarán a los políticos a recuperar la confianza de sus ciudadanos al recobrar la seguridad en el sistema. Recomienda además que los demás países que se abstengan de realizar prácticas perniciosas para ofrecer un entorno más atractivo fomentando las inversiones de manera desleal<sup>36</sup>. De esta manera, participaron más de 100 jurisdicciones en la elaboración del IML en condiciones de igualdad, así como observadores, pero lo hicieron sin el compromiso de tener que firmar el IML en caso que tuvieran que pensarlo o realizar consultas.

Se marca así un momento histórico sin precedentes con la Conferencia llevada a cabo en la ciudad de París, Francia, el 7.06.2017 donde inicialmente 76 jurisdicciones firmaron el Instrumento Multilateral<sup>37</sup> que modifica los CDIs para evitar la erosión de la base y el traslado de beneficios. Actualmente los países firmantes son 78<sup>38</sup> y afecta a 1.105 CDIs de la red de tratados cubiertos. El mismo texto del Tratado dispone en su artículo 34 que entrará en vigor una vez que los primeros cinco países hayan depositado el IML en la Secretaría de la OCDE, a partir del 1er día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses naturales contados desde la fecha del depósito del 5to. Instrumento ratificado, aceptado o aprobado, por sus respectivos parlamentos de acuerdo al procedimiento legal correspondiente a cada jurisdicción con lo cual, el IML entrará en vigor el 1.07.2018 para los países firmantes<sup>39</sup>.

---

más de cien países, quedó un aproximadamente 25% de países sin llegar a comprometerse como por ejemplo Estados Unidos.

<sup>34</sup> El grupo de trabajo ad hoc comenzó a reunirse en mayo de 2015 con el propósito de redactar el IML y el 24.11.2016 el Instrumento fue publicado señalando la fecha de la firma para el 7.06.2017.

<sup>35</sup> Los Foros Regionales que participaron en la elaboración conjunta del IML fueron el Foro Africano de Administraciones Tributaria – ATAF –, el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales –CREDAF–, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT–. Así mismo el Fondo Monetario Internacional – FMI–, el Banco Mundial – BM–, las Naciones Unidas – ONU – junto con más de 100 países y la sugerencia de empresas a través de comentarios sobre los 23 borradores publicados para debates públicos y discutidos en 11 reuniones de consulta pública y comentarios recibidos a través de la *web* de la OCDE.

<sup>36</sup> Algunos países que se han abstenido de aplicar todo o parte del paquete BEPS alegan que en una economía de libre mercado, lejos de incentivar las inversiones y atraerlas más bien las alejarían ya que las medidas minarían la seguridad jurídica en la que las empresas extranjeras escogieron a sus países para trabajar y obtener beneficios, en tanto es un derecho aceptado mundialmente que las empresas privadas se crean y fomentan para generar riqueza no para verla mermada a través de medidas persecutorias que desincentiven sus capitales de forma desproporcionada ni vean disminuidos en gran escala sus proyectados beneficios a base de impuestos directos e indirectos por todos los conceptos en fase de la producción, comercialización y ventas.

<sup>37</sup> El IML tiene dos textos auténticos en inglés y francés. Posteriormente cada país puede elaborar una versión consolidada con las modificaciones en diferentes idiomas.

<sup>38</sup> Las siguientes seis jurisdicciones han expresado su interés en firmar en breve el IML: Algeria, Estonia, Kazajistán, Líbano, Oman y Suazilandia. Véase la lista de jurisdicciones firmantes a través de la página *web* de OCE. Recurso electrónico consultado el 11 de mayo en : <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

<sup>39</sup> Los cinco primeros países que han depositado el IML son, Austria (22.09.2017), Isla de Man (25.10.2017), Jersey (15.12.2017), Polonia (23.01.2018), Eslovenia (22.03.2018). Algunos autores

El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. El IML y los CDIs existentes convivirán en el tiempo. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del Derecho Internacional Público<sup>40</sup>.

Las acciones anti BEPS que el IML ha introducido en sus cláusulas son las siguientes:

<b>Acción 2</b>	Terminar con los mecanismos híbridos	Desajustes que generan doble no imposición, dobles deducciones fiscales y diferimiento.
<b>Acción 6</b>	Impedir el abuso de Convenios <sup>41</sup>	Una cláusula General Antiabuso por ser un estándar mínimo y otras cláusulas específicas: PPT y LOB <sup>42</sup>
<b>Acción 7</b>	Elusión de Establecimiento Permanente	Cláusulas para evitar mecanismos a través de comisionistas y fragmentación artificial de actividades empresariales.
<b>Acción 14</b>	Acuerdos Amistosos y Arbitraje	MAP: Estándar mínimo

---

piensan que la adhesión de los países tardará algunos años ya que “(...) *La práctica desarrollada en los últimos decenios concluye que existe una relación directa entre la materia objeto de la codificación y el éxito de la materia codificadora (...) No es el caso de BEPS dada la necesidad de un desarrollo de la materia en los años venideros*” Véase SERRANO ANTON, F., “La era post beps o la ejecución de su plan de acción, convenio multilateral vs. implementación unilateral” en, *Quincena Fiscal*, n. 12, Ed. Aranzadi, Madrid, 2016, p. 129-164. LÓPEZ MARTIN, Ana Gemma, *La Codificación del Derecho Internacional en el umbral del Siglo XXI. Luces y Sombras en la labor de la CDI*, e-prints complutense, p. 29 recurso electrónico consultado el 07.05.2018, <http://eprints.ucm.es/6991/1/CODIFICA.pdf>.

<sup>40</sup> Algunos convenios multilaterales en el ámbito del Derecho Internacional que modifican otros convenios existentes con anterioridad sobre la misma materia son: Convenio Europeo para la Represión del Terrorismo (1977), Convenio Europeo de Extradición (1957), Convenio Europeo sobre repatriación de menores (1970), Tratado de Libre Comercio de América del Norte (1994), Convenio Internacional para la Represión de la Financiación del Terrorismo (1999), Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal (1959), Convención de las Naciones de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar (1982), Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (1979), Convención Internacional sobre la Protección de Datos de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares (1990).

<sup>41</sup> El término “abuso de convenios” debería estar definido conceptualmente para un mejor entendimiento entre todos los países firmantes del IML. Martín Jiménez, manifiesta que, si estamos ante un estándar común, debe estar bien definido si se quiere conseguir un proyecto coherente que aporte certeza y seguridad jurídica. Deberían indicarse cuáles son las conductas abusivas y cuáles no lo son. En los Comentarios al Art. 1 MC OCDE tampoco se define el término. En este sentido, Véase, MARTIN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”), ¿El final, el principio del final o el final del principio”, en, *Quincena Fiscal Aranzadi*, Ed. Aranzadi, n. 1-2, 2004.

<sup>42</sup> Cláusula PPT o de Propósito Principal más utilizada en los países OCDE donde sus contribuyentes suelen tributar de acuerdo al criterio de la Residencia.  
Cláusula LOB o de Limitación de Beneficios contemplada en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas y que por lo general es utilizada en los países en vías de desarrollo caracterizados por utilizar el criterio de tributación en la fuente.

Entre los logros de la Acción 15 se puede mencionar que se marcan niveles de compromiso como los *estándares mínimos* para las medidas relativas a las acciones 6 y 14 para evitar el BEPS, así como estrategias comunes y directrices basadas en las mejores prácticas.

### III ESTRUCTURA DEL IML

En el momento de la firma del Tratado, cada jurisdicción debe presentar una lista de opciones, reservas y notificaciones que serán confirmadas con el depósito del instrumento, con lo cual los resultados de la red de Convenios cubiertos será asimétrico debido a la complejidad de la estructura de cada convenio que producen dicha lista de opciones, reservas y notificaciones le otorga al IML un carácter flexible, elemento necesario para poder dar cobertura a la diversidad de intereses de cada país firmante, así mismo cada país debe señalar expresamente la lista de los CDIs que pretende modificar al incluirlo en el IML, de manera que cuando dos países coincidan en señalar sus CDIs, entonces dicho CDI quedará afectado.

La estructura articulada del IML es la siguiente:

CONVENIO MULTILATERAL QUE MODIFICA LOS CONVENIOS FISCALES PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS		
		Preámbulo
Parte I	Arts. 1-2	Ámbito e interpretación de términos
Parte II	Arts. 3-5	Mecanismos híbridos
Parte III	Arts. 6-11	Abuso de tratados – – – estándar mínimo---
Parte IV	Arts. 12-15	Elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
Parte V	Arts. 16-17	Mejora en la Resolución de Disputas – --estándar mínimo--
Parte VI	Arts. 18-26	MAP – --estándar mínimo---y Arbitraje.
Parte VII	Arts. 27-36	Disposiciones finales <ul style="list-style-type: none"> <li>• Firma, ratificación, aceptación o aprobación.</li> <li>• Reservas, notificaciones, modificaciones, Interpretación, enmiendas, entrada en vigor, surtimiento de efectos, denuncia, protocolos, depositario,</li> </ul>

Cada país debe presentar las reservas y notificaciones que considere en el momento de la firma, la cual contiene una estructura programática enlistada que está diseñada de la siguiente manera a modo de ejemplo:

<b>Norma sustantiva</b> identificada con el número de artículo del IML		
+		
<b>Reservas / Notificaciones/ Opciones</b>		
Núm. de convenio enlistado en el primer artículo IML	Nombre del país/jurisdicción	Disposición por la que se opta o indicar que no se realiza reserva

Ejemplo de la estructura de una cláusula del IML extraída del texto del Convenio firmado por España, en la que se puede apreciar la norma sustantiva del artículo 5, así como las notificaciones enlistadas con relación a la doble imposición de los CDIs a ser modificados:

<b>Artículo 5 – Aplicación de métodos para la eliminación de la doble imposición</b>		
+		
<b>Notificación</b> de elección de disposiciones opcionales:		
De conformidad con el Artículo 5 (10) del Convenio, el Reino de España elige de conformidad con el Artículo 5 (1) aplicar la Opción C de ese Artículo.		
+		
<b>Notificación</b> de las disposiciones existentes en los acuerdos enumerados		
De conformidad con el artículo 5(10),del Convenio, el Reino de España considera que los siguientes acuerdos contienen una disposición descrita en el artículo 5 (7). El artículo y el número de párrafo de cada disposición se identifican a continuación:		
<b>Núm. de convenio enlistado en el primer artículo IML</b>	<b>Nombre del país/jurisdicción</b>	<b>Disposición del CDI cubierto:</b>
15	Brasil	23 (3)
19	Rep. Checa	23(1)
31	Rep. Eslovaquia	23 (1)
58	Marruecos	23(1)
66	Polonia	23(1)
81	Turquía	22(1)

En este ejemplo de redacción con respecto a las reservas y notificaciones enlistadas por el Reino de España podemos observar que el artículo 5 del IML tiene como norma sustantiva *la aplicación de los métodos para la eliminación de la doble imposición*. El paso siguiente es identificar cuál de las tres opciones que se enlistan en el IML es la escogida por la jurisdicción contratante o si manifiesta una reserva ya que puede darse este caso en tanto este método no es un estándar mínimo y no obliga a incluirlo en los Estados contratantes. En ese caso, España no presentó ninguna reserva, más bien notificó que escogió la opción C que configura el método de imputación ordinaria, en vez del método de exención en sus dos vertientes al dejar de lado la opción A (doble no imposición jurídica) y la opción B (doble no imposición económica). La razón es que España tiene reflejado este método en la mayoría de sus CDIs vigentes y en los que no figure deberá ser sustituida.

Cabe anotar que en el IS español la ley señala la doble no imposición económica, es decir la opción B, pero en el ámbito internacional, lo propio es la opción C porque impedirá los casos en que España exima de tributación una renta que la otra jurisdicción contratante no la grave y esta situación diera como resultado una injusta doble no imposición de un hecho imponible que manifiesta riqueza.

Si los otros Estados signatarios del IML al enlistar los países con los que tienen firmado un CDI aparece el CDI con España y además coinciden en escoger el mismo método C (imputación ordinaria), ese será el método a aplicar para los dos países signatarios en particular; pero si alguno de los signatarios escoge el método

de exención a través de la opción A o la opción B, se aplicará dicha medida solo respecto de sus propios residentes<sup>43</sup>.

Finalmente en el ejemplo, se puede apreciar la forma en que España enumera los CDIs en los que tenía configurado el método de exención para que sea sustituido, “de conformidad con el artículo 5(10), del Convenio, el Reino de España considera que los siguientes acuerdos contienen una disposición descrita en el artículo 5 (7). A continuación se identifican los países que deberán sustituir el contenido del artículo 5 y para ello se señala el número de la disposición que debe ser modificada en el CDI: Brasil, República Checa, República Eslovaquia, Marruecos, Polonia y Turquía. En la redacción del IML figura el número de CDI que le ha sido asignado a cada jurisdicción en el Art. 1 IML al ser enlistado, así como el número del artículo que se verá afectado. En este caso coincide que el número de la disposición para casi todos los países indicados es el artículo 23 (1) ya que el Convenio utilizado es el que corresponde al Modelo de Convenio de la OCDE. Solo Brasil<sup>44</sup> (23, 3) y Turquía (22,1) reflejan un número de articulado diferente, pero con el contenido equivalente.

Para garantizar la transparencia y claridad de toda esta abrumadora información la OCDE ha puesto en marcha una herramienta informática de consulta abierta al público mediante su página web que es bastante sencilla de manejar donde está configurada una matriz de datos o cuadro programático de indicadores en línea que contiene la lista completa de jurisdicciones firmantes que detalla los CDIs cubiertos por cada uno, así como las reservas, notificaciones y opciones que cada país ha escogido en cada una de las cláusulas en las que modifica los CDIs cubiertos. Se puede verificar a simple vista de un pantallazo en tiempo real la etapa o el nivel de situación en que se encuentran los países signatarios como, por ejemplo, la fecha en que se firmó el tratado, la fecha del depósito del documento ratificado, fecha de entrada en vigor<sup>45</sup>. Sin embargo, para evitar incertidumbres, los Estados pueden desarrollar versiones consolidadas en formato papel de sus propios CDIs que incluyan las modificaciones efectuadas en correlación con el IMLy de forma concreta mostrar los compromisos asumidos y a continuación depositarlas en la Secretaría de la OCDE las cuales podrían ser publicadas en la base de datos de acceso al público.

Es interesante también especificar la forma cómo van a convivir los CDIs cubiertos y el IML ya que el convenio multilateral no deroga los CDIs existentes, sino

---

<sup>43</sup> Art. 5 IML – Aplicación de los Métodos para la Eliminación de la Doble Imposición.

Una Parte podrá optar por aplicar los párrafos 2 y 3 (opción A), los párrafos 4 y 5 (Opción B), o los párrafos 6 y 7 (Opción C) o puede optar por no aplicar ninguna de las Opciones. Cuando cada una de las Jurisdicciones Contratantes en un Tratado Tributario Cubierto escoja una Opción diferente (o cuando una de las Jurisdicciones opte por aplicar una Opción y la otra opte por no aplicar ninguna de las Opciones), la Opción elegida por cada Jurisdicción Contratante se aplicará respecto de sus propios residentes.

<sup>44</sup> Brasil ha sido incluido en la lista de países que España ha notificado en el IML, pero este país al igual que Estados Unidos no han firmado el IML pese a que ha participado en las reuniones de elaboración del mismo. La postura que alude EEUU se basa en que el Plan BEPS está enfocado injustamente en las EMN de capitales norteamericanos. La postura de Brasil es diferente, su justificación se basa en la complejidad del IML y que el procedimiento de realizar la modificación de todos los CDIs a través de un solo instrumento retrasará durante muchos años su aprobación por el Congreso Nacional de Brasil, por lo cual será más fácil modificar sus 33 tratados fiscales vigentes. De esta manera Brasil está negociando y modificando cada uno de sus CDIs. Su primera modificación ha sido con su país vecino, Argentina el 24.07.2017 por la cual han incorporado las recomendaciones BEPS recogidas en el IML.

<sup>45</sup> Véase la matriz de datos mencionada en la página web de OCDE consultada el 07.05.2018, <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

que ambos tendrán vigencia de forma paralela, con lo cual surgirán conflictos<sup>46</sup> al momento de aplicarlos y no todos podrán resolverse de acuerdo al artículo 30 de la Convención de Viena –C.V. – sobre el Derecho de los Tratados<sup>47</sup> en la que se fija que debe primar el tratado posterior:

*Art. 30,3 C.V.: “Cuando todas las partes sean también partes en el tratado posterior (...) el tratado posterior se aplicará únicamente en la medida que sus disposiciones sean compatibles con las del tratado posterior”.*

Si no se da coincidencia total de las partes, se aplica el art. 30,4 CV especifica lo siguiente:

*Art. 30,4 C.V.: Cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior:*  
*a) en las relaciones entre los Estados partes en ambos tratados se aplicará la norma enunciada en el párrafo 3;*  
*b) en las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que solo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que los dos Estados sean partes.*

Sin embargo, debemos observar que no siempre la ley posterior será la que de forma automática se aplique, porque de acuerdo a los principios del Derecho Internacional Público también deben tenerse en cuenta la voluntad de las partes, la intención legislativa y el principio de la ley especial que debe primar sobre la general<sup>48</sup>. De todas maneras, en la elaboración del IML para evitar conflictos entre los CDIs y el IML se ha tenido en cuenta las *cláusulas de compatibilidad*, las cuales deben figurar bien definidas y ajustarse al contenido de la norma sustantiva del IML, quedando claro en cada artículo la disposición que los países firmantes elijen y cuál es la cláusula y el contenido que se modifica.

---

<sup>46</sup> La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados se refiere al conflicto de Tratados como la *aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia*.

<sup>47</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita en Viena (Austria) el 23 de mayo de 1969 y en vigor desde el 27 de enero de 1980. Fuente consultada el 8.05.2018 en: [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf)

<sup>48</sup> López M. comenta refiriéndose a la Convención de Viena que “(...) el artículo 30 esconde una casuística compleja, plagada de remisiones y de reenvíos. De igual forma presenta unas innegables deficiencias técnicas congénitas por no hablar de la existencia de lagunas importantes en dicha regulación, como es la ausencia de disposición alguna que recoja una mínima referencia al criterio de la *lex specialis*; circunstancia paradójica si tenemos presente el papel tan significativo que opera dicha regla en el derecho de los tratados”. Véase, LÓPEZ M., A.G., “Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia. Análisis del artículo 30 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados”, *Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, Vol. Extra 10, Ed. Universidad del Rosario Bogotá, 2017, p. 82.

## IV RETOS PARA SER SUPERADOS POR EL IML

Queda pendiente en la estructura del IML un mecanismo de revisión del mismo para evitar la rigidez de los tratados multilaterales en donde intentar un acuerdo entre las jurisdicciones parte puede conllevar largos períodos de negociación. Malherbe anota que “*La modificación de un tratado multilateral es un procedimiento lento como lo prueban las modificaciones que se han realizado en 2011 al tratado multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre Intercambio de Información de 1998*”<sup>49</sup>.

A efectos de llevar a cabo dicha revisión, se debe crear una *comisión permanente* que periódicamente revise las posibles modificaciones a realizar tal vez a través de Protocolos, “*la falta de instrumentos de control de la ejecución del IML podría llevar a la paradoja de tener un tratado vinculante, pero sin relevancia práctica*”<sup>50</sup> La realidad de las transacciones avanza rápidamente en la configuración de nuevos negocios y si son necesarias modificaciones a la legislación fiscal, esta debe ser rápida. Si el motivo principal de concertar más de cien países para posibilitar la ejecución de las medidas 2, 6, 7 y 14 de BEPS ha sido el desarrollo de un instrumento multilateral para evitar largos tiempos de espera y economizar recursos en la negociación de cada tratado bilateral, con una red mundial de más de tres mil CDIs<sup>51</sup>, luego no sería lógico dejar que la monitorización del Convenio y sus modificaciones vengan a ser lentas. No correspondería a la finalidad tal cual se creó el IML. Poco serviría haber creado un Instrumento para poner en marcha velozmente el paquete de medidas BEPS si después queda estancada cualquier modificación necesaria o incluso una interpretación sobre ella.

Esta Comisión Permanente para ser legítima debe ser representativa de todos los países firmantes y la OCDE pese a prestar su impulso e iniciativa para la firma del IML, no sería la más adecuada<sup>52</sup> para realizar modificaciones, ya que sus miembros representan solo el 36% de las jurisdicciones firmantes y la mayoría de ellos, por ejemplo, tiene como fundamento en sus legislaciones internas el criterio de la residencia para ejercer su autoridad impositiva, en cambio normalmente las economías en desarrollo actúan bajo el criterio de la fuente y su legislación empieza a aplicar con mucha reticencia algunas de las acciones BEPS en tanto prefieren

---

<sup>49</sup> MALHERBE, J., “Acción internacional contra la erosión de la base y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) y medidas anti-abuso” en: *Boletín Informativo*, 7ª Época, v.I, No. 4, Diciembre 2014, p. 20. Recurso electrónico consultado el 03.03.2018, [http://www.aitfa.org/images/index\\_files/pdf/boletines/2014/diciembre\\_2014.pdf](http://www.aitfa.org/images/index_files/pdf/boletines/2014/diciembre_2014.pdf)

<sup>50</sup> SERRANO ANTON, Fernando, “La era post beps o la ejecución de su plan de acción, convenio multilateral vs. implementación unilateral” en, *Quincena Fiscal*, n. 12, Ed. Aranzadi, Madrid, 2016, pag. 139

<sup>51</sup> Sólo España ha notificado 86 CDIs, aunque no ha tenido en cuenta aquellos que aún no entran en vigor como firmado con Perú por falta de ratificación del parlamento sudamericano, así como los que están en período de negociación como: China, Holanda, Japón, Noruega y Suecia. Por otro lado España sí que ha notificado algunos países que no son signatarios del Convenio, pero que más adelante podrían serlo como el CDI con Bolivia, Senegal y Turquía.

<sup>52</sup> Malherbe sugiere que valdría la pena crear un órgano independiente a la OCDE, en ausencia de un Tribunal de Justicia Fiscal Internacional con el que muchos autores han soñado. *Ibid.*, p. 20.

atraer capitales e inversiones de las MNE a sus países y no están dispuestas a implantar trabas fiscales ni a retirar la seguridad jurídica con la que las grandes empresas cuentan. Si la ONU, que contempla un modelo de convenio que tiene en cuenta el criterio de la fuente, tampoco puede representar a la totalidad de los intereses de las autoridades fiscales de las jurisdicciones firmantes del IML, tal vez una comisión mixta entre la OCDE y la ONU podría tener la legitimidad<sup>53</sup> necesaria con carácter representativo.

Si el objetivo del IML se ha fundamentado en la necesaria inmediatez de la modificación de los CDIs para evitar la elusión tributaria debido a que las estructuras comerciales que generan riqueza actúan con gran rapidez, no es el momento de quedarse estáticos ni rígidos por décadas ni siglos, sino de adaptarse a los tiempos a través una Comisión Permanente o una Autoridad Tributaria Internacional<sup>54</sup> que tenga la suficiente autoridad y representatividad para supervisar los avances del IML y superar la problemática y los conflictos que surjan en su desarrollo.

La Comisión Permanente podría formar una serie de Comités de trabajo que aporten certeza jurídica en una serie de aspectos que rodean al IML, por ejemplo, debería tener en cuenta que hay una serie de terminología específica y necesaria que causa inseguridad a los contribuyentes, debe estar definida en un glosario técnico como anexo al Convenio para evitar una serie de mal entendidos, conflictos e injusticias de carácter tributario. Por ejemplo, si definición de “*Planificación Fiscal Agresiva*” no está delimitada, las administraciones que suelen ser juez y parte cuando aplican la normativa tributaria puede extralimitar sus potestades discrecionales y perseguir todo tipo de planificación, aún cuando esta pueda ser una opción legítima. En ese caso se podría terminar por asfixiar a las empresas, base de la economía como generadora de la riqueza de los países.

Habría que tener en cuenta como menciona Carabajo que tal vez “*los propios gobiernos y las administraciones tributarias han suspirado aliviadas (...) porque los ciudadanos en vez de preguntarse cuestiones cómo ¿Es eficiente el sistema recaudatorio vigente?, ¿Está adaptada la legislación tributaria a los contextos modernos?, ¿Han sido coherentes las decisiones de política fiscal que han tomado los gobiernos en los últimos años para hacer frente a la crisis? O preguntas similares, han encontrado el chivo expiatorio en las EMN*”<sup>55</sup>.

De hecho, como todas las medidas BEPS que asume el IML van dirigidas en contra de los intereses y actividades de las EMN, la Comisión Permanente debe tomar contacto directo con los representantes de las empresas multinacionales y tener en cuenta sus observaciones de forma puntual. En este sentido, la misma OCDE propulsora de la

---

<sup>53</sup> López Espadafor reflexiona por su parte acerca de que existe un déficit de legitimidad democrática en materia de armonización fiscal para concretar Principios de Justicia Tributaria faltantes en los Tratados, la legitimidad puede verse reflejada también a través del interés de las partes a quienes se representa. Véase, LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La necesidad de concreción de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” en, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 361 ed. CEF, Madrid, 2013, p. 85-124.

<sup>54</sup> CARBAJO explica que hay ausencia de una autoridad Tributaria Internacional. Véase en , CARBAJO VASCO, D., “El Nuevo Orden Fiscal Internacional tras la BEPS y su plan de acción”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ta. Edición, v.II, Ed. IEF, Madrid, 2016, p. 1719

<sup>55</sup> CARBAJO VASCO, D., “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” en, *Crónica Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, n. . 154, Madrid, 2015, p. 59.

firma de este tratado conjuntamente con el FMI ha publicado en marzo de 2017 un *Informe sobre la Incertidumbre Fiscal* <sup>56</sup> el cual no puede pasar desapercibido, el Informe evidencia que en la toma de decisiones empresariales uno de los factores que tienen en cuenta de forma prioritaria en el momento de abrir una filial e invertir en un país determinado, es el de la seguridad jurídica en materia fiscal<sup>57</sup>. Los agentes y factores que provocan esta inseguridad fiscal, según las empresas encuestadas en este Informe indican que está conformado por trámites burocráticos y la documentación a presentar; la escasez de programas de prevención de controversias y resolución temprana de los mismos, así como los puntos de vista imprevisibles o inconsistentes de las diferentes autoridades fiscales, especialmente en lo que concierne a la aplicación de las normas tributarias internacionales. Las EMN tienen la percepción que las normas internacionales están fragmentadas y se aplican de manera diferente por cada una de las administraciones nacionales, con el IML se daría solución en parte a esta fragmentación y diversificación al unificar políticas tributarias de forma concertada y multilateral, pero existe aún cierta incertidumbre que solo despejará las dudas en los años venideros en la medida en que el contenido del IML como derecho positivo influya también en los países no signatarios y se consolide a través de una práctica internacional uniforme y constante de forma consuetudinaria.

Eradicar la incertidumbre tributaria será muy difícil, pero se puede mejorar el entorno donde las EMN tengan la oportunidad de gestionar sus riesgos fiscales en un marco de seguridad jurídica aceptable.

Por lo cual, con miras a preservar el verdadero fin de toda rama del derecho, como es la JUSTICIA, habría que materializar el sueño de muchos tributaristas y EMN al crear un Tribunal Fiscal Internacional que pueda resolver conflictos por vía arbitral o jurisdiccional sobre los problemas que surjan de la aplicación del IML con la finalidad de garantizar una interpretación armonizada del mismo de forma coherente. Es momento que el derecho internacional tributario garantice la protección de los contribuyentes internacionales. Las EMN actualmente no tienen dónde acudir en el ámbito internacional especializado en el tema fiscal, ya que al Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tienen acceso otras jurisdicciones y además no es un Tribunal especializado, y al Tribunal de la Haya solo pueden comparecer Estados u organizaciones estatales como lo apuntaba visionariamente Bühler en la década de los sesenta y podría ser traída la idea de dicho Tribunal a nuestra época, “(...) *el objeto principal de las intervenciones de tal Tribunal serían las reclamaciones de los contribuyentes mismos contra la decisión de su suprema autoridad fiscal respectiva, así como, en ciertas circunstancias contra el resultado de los procedimientos de consulta previstos en los Tratados de Doble Imposición*”. De esta manera el IML salvaguardaría los derechos y garantías de los contribuyentes en el marco del Derecho Internacional Tributario el cual no solo está compuesto por

---

<sup>56</sup> El Informe sobre la Incertidumbre Fiscal se efectuó por solicitud del G20 en su Cumbre en Hangzhou, China (septiembre de 2016) para que la OCDE y el FMI dentro de un contexto focalizado en la incertidumbre en materia de impuestos y su impacto en el comercio transfronterizo y la inversión, especialmente en el contexto de la fiscalidad internacional. Dicho informe es el resultado de una encuesta realizada en 2016 por el Centro de Impuestos de la Universidad de Oxford por el cual se realizó una medición de la incertidumbre tributaria de las empresas en todo el mundo.

<sup>57</sup> El informe señala cinco factores a tener en cuenta por los empresarios en la toma de decisión para su localización e inversiones: (i) corrupción; (ii) seguridad política; (iii) el entorno fiscal general; (iv) las condiciones macroeconómicas actuales y esperadas en el país; y (v) costos laborales.

acreedores de ganancias, sino que debe regular con justicia las relaciones jurídico tributarias entre los creadores de las ganancias y las administraciones tributarias, con la finalidad que el deber de contribuir a los gastos públicos no sea un terrible castigo o una sanción muy dura, sino como mucho un porcentaje progresivo de acuerdo a la capacidad contributiva de las EMN que no las lleve a la asfixia, sino que les permita generar gasto, puestos de trabajo y mayor riqueza circulante.

## BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, Gloria, “El Soft Law y nuestro sistema de fuentes” en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, v. 1, 2010 (Tomo I), Ed. Aranzadi, Madrid, 2010, p. 271-298.

ALONSO GARCÍA, Ricardo, “El soft Law comunitario” en: *Revista de Administración Pública*, Ed. CEPC, n. 154, Madrid, 2001, p. 63-94.

ALMUDÍ CID, José Manuel, *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

ALMUDÍ CID, José Manuel, “El Régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional” en la obra colectiva, *Fiscalidad Internacional* (Director: Fernando Serrano Antón), Tomo 2, 6ª edición, Ed. CEF, Madrid, 2015, p. 1255-1342.

ALMUDÍ CID, José Manuel, STJCE 14.12.2006, “Denkavit International BV & Denkavit France SARL, As. C-170/05 límites a comunitarios a la tributación de los dividendos en el Estado de la fuente” en: *Crónica Tributaria*, n. 152, Ed. IEF, Madrid, 2014, p. 190-195.

ALMUDÍ CID, José Manuel, “Planificación fiscal internacional a través de sociedades holding” en: *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, n. 24, Ed. IEF, Madrid, 2006, p. 5-37.

ALMUDÍ CID, José Manuel, STJCE 14.12.2006, “La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el incumplimiento de las libertades comunitarias por el estado de la fuente” en: *Quincena Fiscal*, n. 9, Ed. Aranzadi, Madrid, 2008, p. 11-35.

ALMUDÍ CID, José Manuel, STJCE 14.12.2006, “STJCE 19.3.2004, “Hughes de Lasteyrie du Saillant, As. C – 9/02 límites comunitarios al establecimiento de tributos vinculados al traslado de residencia fiscal a otros estados miembros” en: *Crónica Tributaria*, n. 120, Ed. IEF, Madrid, 2006, p. 205-211.

ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, “Doble imposición económica internacional y Derecho comunitario, repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (I y II)” en: *Quincena fiscal*, n. 18 y n. 19, Madrid, 2002, p. 11-19 y p. 7-18.

ARNOLD, Brian, “The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax...”

AULT, Hugh.J.; SCHÖN, Wolfgang.; Shay, Stephen., “Base Erosion and Profit Shifting, A Road-map for Reform”, Ed. Boston Collegue Law, Boston, 2014, recurso electrónico consultado el 21.06.2017, [https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/12366236/shay\\_ibfd.pdf?sequence=1](https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/12366236/shay_ibfd.pdf?sequence=1)

BAKER, Philip y otros autores, “The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties”, *British Tax Review*, Ed. Editores Sweet & Maxwell, Issue 4, 2016, p. 454-465.

BRAUNER, Yariv, “What the BEPS” en *Taxation Transnational Commons*, University of Florida Levin Collegue of Law, 2014. Recurso electrónico consultado el 21.06.2017, <http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>

BRAVO, Nathaly, “The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties”, *Worl Tax Journal*, n. 3, 2016, recurso electrónico consultado el 24.04.2017, [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/EC\\_wtj\\_2016\\_03\\_int\\_3.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/EC_wtj_2016_03_int_3.pdf)

BROOKS, Kim: “The potential of Multilaeral Tax Treaties” en *Tax Treaties, Building Bridges Between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010.

BÚHLER Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Ed. Derecho Financiero, Versión castellana de CERVERA TORREJÓN, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BUCHANAN, Alen; KEOHANE, Robert, “The legitimacy of Global Governance Institutions”, Informe preparado para la Conferencia, *Normative and Empirical Evaluation of Global Governance*, 16-18 Febrero 2006, recurso electrónico consultado el 06.08.2017, [https://www.princeton.edu/~pcglobal/conferences/normative/papers/Session1\\_Buchanan\\_Keohane.pdf](https://www.princeton.edu/~pcglobal/conferences/normative/papers/Session1_Buchanan_Keohane.pdf)

CALDERON CARRERO, José Manuel y QUINTAS SEARA, Alberto, “Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva”

utilizado en los trabajos de la OCDE en: *Análisis Tributario*, Ed. Asesoramiento y Análisis Laborales S.L, n. 337 y n. 338, 2016, p. 14-24 / 11-20.

CALDERON CARRERO, José Manuel y MARTIN JIMÉNEZ, Adolfo, “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?”, en: *Revista de contabilidad y tributación*, n. 407, Ed. CEF, Madrid, 2017, p. 5-56.

CARBAJO VASCO, Domingo, “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial” en: *Crónica Tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, n. 154, Madrid, 2015, p. 49-67.

CARBAJO VASCO, Domingo, “El Nuevo Orden Fiscal Internacional tras la BEPS y su plan de acción”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ta. Edición, v.II, Ed. IEF, Madrid, 2016, p. 1699-1720.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2012.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, “La noción de establecimiento permanente en los tribunales, las estructuras operativas mediante filiales comisionistas” en: *Crónica Tributaria*, n. 145, Ed. IEF, Madrid, 2012.

CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE, *Opinion Statement FC 15/2014 on developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaty (BEPS ACTION 15)*, Ed. CFE, Bruselas, recurso electrónico consultado el 07.01.2018, [http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Stateme](http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2015-2014)

[nt%20FC%2015-2014](http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2015-2014)  
[%20on%20developing%20a%20multilateral%20instrument%20to%20m](http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2015-2014)  
[odify%20bilateral%20tax%20treaties](http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2015-2014)  
[%20%28BEPS%20Action%2015%29.pdf](http://www.cfeeutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2015-2014)

CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS suscrita en Viena (Austria) el 23 de mayo de 1969 y en vigor desde el 27 de enero de 1980. Recurso consultado el 08.05.2018 en: [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf)

ESCARIO, José Luis, *Paraísos fiscales. Los agujeros negros de la economía globalizada*, Ed. La Catarata-Fundación Alternativas, Madrid, 2011.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, *Configuración jurídica del deber de contribuir*, Perfiles constitucionales, Madrid, 1988.

FALCON Y TELLA, Ramón, “Transparencia Fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición” en: *Quincena Fiscal*, n. 16, Ed. Thomson Aranzadi, Madrid, 1997.

FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto, “La Era Post BEPS, El Instrumento Multilateral y el Foro Inclusivo del paquete BEPS” en: *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)*, g-20, OCDE y Unión Europea. Dir: ALMUDÍ CID, José Manuel y otros, Ed. Aranzadi, Madrid, 2017, p. 459-474.

GALBRAITH, J.K., *La Era de la Incertidumbre*, Plaza & Janés Editores, Barcelona, 1981.

GARCÍA ANTÓN, Ricardo, “The 21st Century Multilateralism in International Taxation, the Emperor’s New Clothes?”, *World Tax Journal*, v. 8, 2, 2016, p. 162 y ss, recurso consultado el 15.06.2017, [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj\\_2016\\_02\\_int\\_3.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2016_02_int_3.html)

GARCÍA BUENO, Marco César, El Derecho Tributario Nacional frente a Normativa Internacional Fiscal, *El Soft Law*, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, recurso electrónico consultado el 24.04.2017, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4267/7.pdf>

GARDÉ GARDÉ, María José, “El Proyecto BEPS”, en: *Boletín Económico-ICE*, Universidad de Alicante, n. 3071, Alicante, 2016. p. 39-46.

GONZALEZ DE FRUTOS, Ubaldo, *Logros y resultados del Plan de Acción BEPS*, Ed. OCDE, París, 2015.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús, Evaluando BEPS¿es necesario un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional?, en: *Documentos-IEF*, n. 15, Madrid, 2016, 81-90.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, “El soft law y sus implicancias en la política fiscal”, en: *Crónica Tributaria*, n. Extra 5, Ed. Civitas, Madrid, 2011, p.3-15.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María., “Alcance del deber general de colaboración entre estados en la lucha contra el fraude fiscal” en: *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 173 Ed. Civitas, Madrid, 2017, p. 165-191.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María., “La construcción del Derecho Internacional Tributario” en: *Crónica Tributaria*, n. 160 Ed. Civitas, Madrid, 2016, p. 95-124.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La necesidad de concreción de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” en: *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 361 Ed. CEF, Madrid, 2013, p. 85-124

LÓPEZ MARTIN, Ana Gemma, “Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia. Análisis del artículo 30 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados“, *Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, Vol. Extra 10, Ed. Universidad del Rosario Bogotá, 2017, p. 51-84.

LÓPEZ MARTIN, Ana Gemma, “Conflicto entre tratados. ¿Tempestad o calma en el Derecho del Mar” en: *Revista Foro*, Ed. Nueva Época, Madrid, 2006, p. 241-278.

LÓPEZ MARTIN, Ana Gemma, “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada, Tendencias y perspectivas” en: *Revista Española de Relaciones Internacionales*, n. 1, 2009, p. 13-47. recurso electrónico consultado el 10.09.2017, file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-ElDerecho InternacionalEnEl MarcoDeUnaSociedadGlobal-4844045%20(1).pdf

LÓPEZ MARTIN, Ana Gemma, *La Codificación del Derecho Internacional en el umbral del Siglo XXI. Luces y Sombras en la labor de la CDI*, e-prints complutense, p. 29 recurso electrónico consultado el 01.09.2017: <http://eprints.ucm.es/6991/1/CODIFICA.pdf>

MALHERBE, Jackes, “Acción internacional contra la erosión de la base y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) y medidas anti-abuso” en: *Boletín Informativo*, 7ª Época, v. I, No. 4, Diciembre 2014, p. 20, 23 y 24. Recurso electrónico consultado el

03.09.2017: [http://www.aitfa.org/images/index\\_files/pdf/boletines/2014/diciembre\\_2014.pdf](http://www.aitfa.org/images/index_files/pdf/boletines/2014/diciembre_2014.pdf)

MARTIN JIMÉNEZ, Adolfo Martín y CALDERON CARRERO, José Manuel, “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”)”, ¿El final, el principio del final o el final del principio”, *en: Quincena Fiscal Aranzadi*, Ed. Aranzadi, n. 1-2, 2014, p. 87-115

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, GARCÍA DE LA MORA, Leonardo y ALMUDÍ CID, José Manuel, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª Edición, Ed. Iustel, Madrid, 2016.

OCDE, *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE Publishing, París, 2013.

OCDE, *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio de información de cuentas financieras*, Estrasburgo 25 de Enero 1988. Véase.

OCDE, *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras*, celebrado en Berlín el 29.10.2014. Consultado el 12.05.2018 en: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>

OCDE, *Adressing Base Erosion and Profit Sifting*, OCDE Publishing, París, 2013.

OCDE, *Adressing Tax Challengues of the Digital Economy*, OCDE, 2014 Publishing, París, 2014.

OCDE, *Background Brief. Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, París, 2016.

OCDE, *BEPS Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports*, París, 2016.

OCDE, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce*, OCDE Publishing, París, 2000.

OCDE / CONSEJO DE EUROPA, *Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* hecho en Estrasburgo el 25.01.1988, enmendado el 2010 y abierto a la firma el 1º.06.2011 en París, Consultado el 12.05.2018 en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1)

OCDE, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OCDE Publishing, París, 2015.

OCDE, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces Acción 3 – Informe final 2015*, OCDE Publishing, París, 2016.

OCDE, *Double Taxation Conventions and the Use of conduit Companies*, París, 1986.

OCDE, *Explanatory statement to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*, París, November 2017.

OCDE, *Informes Finales 2015, Proyecto OCDE / G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París 2015.

OCDE, *Informes Finales 2015, Resumen Informativo, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París 2015.

OCDE, *Informes Finales 2015, Resúmenes, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París 2015.

OCDE, *Final Report Action 1 Addressing Tax Challenges of the Digital Economy*, OCDE Publishing, París 2015.

OCDE, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015*, OCDE Publishing, París, 2016.

OCDE, *Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and compliance Issues*, OCDE Publishing, París, 2012.

OCDE, *Impedir la utilización abusiva de Convenios Fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, OCDE Publishing, París, 2016.

OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del status de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, OCDE Publishing, París, 2016.

OCDE, *Issues arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2002.

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, París, 2014.

OCDE, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, París, 2015.

OCDE, Multilateral convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, *Functioning under Public International Law*, París, June, 2017. Recurso electrónico consultado el 26.06.2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>

OCDE, *Multilateral convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, Applying the Multilateral Instrument, Step-by-Step*, París, 2017. Recurso electrónico consultado el 26.07.2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf>

OCDE, Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, París, 2017 consultado el 5.06.2018 en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

PALAO TABOADA, Carlos, “El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo” en: *Revista española de derecho europeo*, n. 61, Ed. Civitas, Madrid, 2017, p. 13-61.

PATÓN GARCIA, Gemma , “Panorama Post-BEPS una apuesta por la superación de los retos en la ejecución” en *Revista de contabilidad y tributación*, n. 399, Ed. CEF, Madrid, 2016, p. 85-118.

PATÓN GARCIA, Gemma (Coord) , *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*, Ed.Thomson, Lima, 2016.

PÉREZ GARCÍA, Pablo Andrés y MUNEVAR, Oscar , “La Acción 15 de BEPS ¿Una medida acertada y jurídicamente viable?”, en: *Revista Impuestos*, n. 193, ene-feb., Bogotá, 2016, p. 28-31.

PISTONE, Pasquale, “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global” en: *Revista española de derecho financiero*, n. 170 , ed. Civitas, Madrid, 2016, p. 109-151.

RIBES RIBES, Aurora, “Reflexiones acerca de un futuro convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea”, en: *Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Ed. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015, p. 1045-1056.

RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición, interpretación, procedimiento amistoso y Arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidos, 2003.

RING, Diane., “Prospects for a Multilateral Tax Treaty”, *Brooklyn Journal of International Law*, Brooklyn Law School, v. 26, n. 4, Brooklyn, 2001.

SCHWARZ, Jonathan, “Multilateral Tax Treaty, if we build, will the come?” en: *Kluwer International Tax Blog*, recurso electrónico consultado el 05.09.2017 <http://kluwertaxblog.com/2015/09/05/multilateral-tax-treaty-if-we-build-it-will-they-come/>

SCHWARZ, Jonathan, “The BEPS MLI – Artificial Intelligence Needed”, en: *Kluwer International Tax Blog*, recurso electrónico consultado el 05.09.2017, <http://kluwertaxblog.com/2017.06.22/beps-ml-artificial-intelligence-needed/>

SERRANO ANTON, Fernando, “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española, impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales” en: *Revista de contabilidad y tributación*, n. 391, Ed. CEF, Madrid, 2015, p. 77-110.

SERRANO ANTON, Fernando, “La era post beps o la ejecución de su plan de acción, convenio multilateral vs. implementación unilateral” en: *Quincena Fiscal*, n. 12, Ed. Aranzadi, Madrid, 2016, p. 129-164.

TEIJEIRO, Guillermo, “MLI minimum standards on treaty shopping and mutual agreement procedure. LATAM countries’ position”, en: *Kluwer International Tax Blog*, recurso electrónico consultado el 05.07.2017, <http://kluwertaxblog.com/2017.07.03/mli-minimum-standards-treaty-shopping-mutual-agreement-procedure-la-tam-countries-position/>

TEIJEIRO Guillermo , “BEPS Project at half way – Entering the implementation stage”, *Kluwer International Tax Blog*, November 30 2015, consultado recurso electrónico el 28.08.2017, <http://kluwertaxblog.com/2015.11.30/beps-project-at-half-way-entering-the-implementation-stage/>

TING, Anthony, “The Politics of BEPS – Apple’s International Tax Structure and the US attitude towards BEPS”, *Bulletin for International Taxation*, v. 69, IBFD, Amsterdam, 2015, p.415.

VAN DEN HURK, Hans, “Starbucks contra el pueblo”, en: *Nueva Fiscalidad*, n. 2, Ed. Dykinson, 2014, p. 9-39.

VOGEL, Klaus, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax Bussines Lawyer*, v. 4, n.1, 1986, recurso electrónico consultado el 21.06.2017, <http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>

ZORNOZA PÉREZ, Juan, “El Convenio multilateral, un análisis preliminar” en: *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)*, g-20, OCDE y Unión Europea. Dir: ALMUDÍ CID, José Manuel y otros, Ed. Aranzadi, Madrid, 2017, p. 475-512.