



## **XXVIII Jornadas ILADT. MÉXICO 2015**

Fernando Serrano Antón

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario - Catedrático acreditado.  
Universidad Complutense de Madrid.

serranoa@ucm.es

LOS RETOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL LATINOAMERICANA EN EL CONTEXTO ACTUAL. ¿HACIA LA CONVIVENCIA DE UN CONVENIO MULTILATERAL BEPS CON CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL?

**SUMARIO:** 1. Introducción. 2. Factores históricos: ILADT, OCDE, ONU. 2.1. La singularidad de la fiscalidad internacional en la historia del ILADT. 2.2. Las recomendaciones de las XXVI y de las XXVII Jornadas del ILADT 2.3. Status quo de la Fiscalidad Internacional. 3. La necesidad de una aplicación rápida de las medidas. 4. Convenios bilaterales de doble imposición internacional vs. Instrumento Multilateral. 5. Directrices: cuestiones a ser tratadas por los relatores nacionales . 6. Comentario final para los relatores nacionales.

### **1. Introducción**

No es casualidad que hoy estemos proponiendo a los relatores generales y comunicantes de los institutos y asociaciones miembros del Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario (en adelante, ILADT) unas directrices sobre los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en la actualidad y el impacto que puede suponer la coordinación de un convenio multilateral BEPS y los Convenios bilaterales de doble imposición internacional firmados por los países de la región. Tampoco es casualidad que el tema elegido sea continuación de anteriores Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en concreto las XXVI, en Santiago de Compostela sobre “Interpretación y Aplicación de Convenios de Doble Imposición Internacional” en 2012; y, después las XXVII Jornadas en Lima sobre “Las cláusulas antiabuso específicas y los Convenios Doble Imposición” en 2014. Abordar en México el presente tema no es más que la consecuencia directa de la preocupación del ILADT por lo que está aconteciendo en el mundo actual de la fiscalidad internacional, además de la secuencia lógica y metodológica que parte de la interpretación de los Tratados de doble Imposición internacional para terminar en la aplicación de las cláusulas antiabuso de los CDIs y de los

propios Convenios bilaterales en coordinación o confrontación con el Instrumento multilateral, tal y como se diseña en el *Action Plan* de la OCDE denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, BEPS).

El libre movimiento de capitales y trabajo, el traslado de las instalaciones de fabricación desde ubicaciones de alto coste a otras de menor coste, la eliminación progresiva de las barreras al comercio, el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones y la importancia de la gestión de riesgos y del desarrollo, protección y explotación de la propiedad intelectual, han tenido un impacto importante en la manera en que se desarrollan las actividades transfronterizas. La globalización ha impulsado el comercio y ha aumentado la inversión extranjera en muchos países entre los que se encuentran también los de América Latina. El proceso globalizador de la economía mundial implica crecimiento económico, crea trabajo, fomenta la innovación y produce riqueza para los ciudadanos, algo a lo que nuestros países no pueden darle la espalda.

Indudablemente la globalización influye también en la configuración de los regímenes fiscales y, en particular, en los impuestos que gravan la renta. Ya desde finales del siglo XIX cuando se firma el primer Convenio o Tratado de Doble Imposición (en adelante, CDI) se reconoció que la interacción de los sistemas fiscales nacionales producía, en ocasiones, una doble imposición, con efectos indeseables sobre el crecimiento económico y la prosperidad. Todo el mundo está de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición y en la conveniencia de lograrlo sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras, transparentes y predecibles, así como normas nacionales estables y seguras, tanto para que las Administraciones puedan aplicarlas con simplicidad y equidad, como para las empresas<sup>1</sup>. Por tanto, la seguridad y certidumbre jurídica a través fundamentalmente de normas de tributación internacional son un pilar clave para el fomento y mantenimiento del crecimiento de la economía global.

En este proceso, no podemos dejar de citar a otro de los principales agentes, se trata de las empresas y, en concreto, de las multinacionales que son consecuencia directa de la globalización e integración mundial. Las multinacionales actualmente constituyen el eslabón más importante en la economía mundial, no en vano producen un elevado porcentaje del producto interior bruto (PIB) mundial, en un proceso que además de imparable va *in crescendo*.

La importancia de las multinacionales no consiste solo en su producto, sino también en la proporción creciente del comercio que entre ellas y en el seno de sí mismas se produce. En efecto, resulta fácilmente identificable el cambio en

---

<sup>1</sup> J. Stiglitz, "*Economics of the Public Sector*", W W Norton & Company Incorporated, 3<sup>rd</sup> Edition, 2000.

el modelo empresarial, en el que se mantienen modelos operativos específicos para cada país o región, pero con gestión unificada en la sociedad matriz o sociedad sub-regional. Este cambio de paradigma empresarial se ha visto influenciado además por la importancia del sector terciario o de servicios dentro de la economía mundial, y del creciente número de productos digitales que debido a su propia naturaleza se suministran por Internet, lo que ha facilitado que las empresas localicen sus actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estas prácticas pueden poner en jaque los principios tradicionales de la tributación, así como los límites de una planificación fiscal aceptable que, sin duda, debe analizarse caso por caso.

Llegados a este punto no podemos dejar de mencionar distintas reacciones sociales producidas por el conocimiento a través de la medios de comunicación de la minimización de la factura fiscal de algunas multinacionales y su falta de moral tributaria. Así pues, también en algunos países de América Latina los ciudadanos se han sensibilizado cada vez más sobre la igualdad tributaria entre grandes y pequeños contribuyentes, lo que se ha venido denominando *Tax Fair Share* y sobre los tipos o tasas reales de tributación de unos y otros. Sin duda, la perspectiva que se asuma sobre ello, redundara en una potencial y eficaz lucha contra el fraude fiscal. Ahora bien, el hecho de incurrir en comportamientos no jurídicamente reprobables dado que estamos hablando de reproches morales no nos puede confundir sobre lo que realmente debemos tratar y es que nos encontramos en dos planos distintos: la realidad jurídica y la moral tributaria y sus reproches. En congruencia con lo anterior, se podría preguntar uno a quién se debe el estado actual de la fiscalidad internacional y la propia existencia de la erosión de las bases imponibles: ¿a las multinacionales o a los propios Estados que son los facilitadores de los mencionados comportamientos aprobando normativas que alentaban determinados comportamientos fiscales? O quizás ¿son los propios principios de reparto de la potestad tributaria entre Estados los que dan lugar a los efectos indeseados descritos? O todavía más preocupante ¿Serán las organizaciones internacionales como la OCDE o la ONU o el ILADT por promover principios de reparto de la soberanía tributaria entre los países que son poco sólidos, confusos, ambiguos y que interactúan pésimamente entre sí ante los nuevos retos?

La propia internacionalización y globalización de la economía han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen su carga tributaria, lo que ha motivado una tensa situación en la que los ciudadanos se han sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria, convirtiéndose en una cuestión polémica y crítica para: en primer lugar, los gobiernos en un momento de austeridad fiscal en el que los ingresos fiscales son defendidos a ultranza por los Estados; en segundo lugar, para los

contribuyentes personas físicas que ven recortados los servicios públicos y dado que son “cautivos” deben aportar al Tesoro impuestos en mayor cuantía puesto que otros dejan de hacerlo; y, por último, para las empresas por su riesgo reputacional al incurrir en prácticas fiscales no comprendidas por sus clientes o accionistas, por su potencial riesgo competitivo nacional e internacional cuando no ahorran costes fiscales pudiéndolo efectuar en comparación con sus competidores nacionales e internacionales o entre ellos.

Llegados a este punto debemos afrontar la competitividad fiscal entre naciones, algo que ya fue puesto de manifiesto por la OCDE en 1998 y por la Unión Europea en el año 2000 con motivo de sus trabajos sobre competencia fiscal lesiva –*Harmful Tax Competition*- y que ha sido retomado por la OCDE a través de BEPS. Estos regímenes fiscales privilegiados continúan siendo un área de presión fundamental, precisamente porque independientemente de los objetivos de política fiscal de los países, “*arace to the bottom*” tendría como resultado un tipo o tasa de imposición del 0 por ciento sobre determinados tipos de renta altamente móviles. Por lo tanto, sí puede tomarse en consideración un cambio en el modelo de estos regímenes fiscales privilegiados en el que las características de los mismos no tiene que ver con una concreta área de la economía de un país, sino con reducciones de tipos de gravamen o tasas sobre determinados tipos de renta, como sobre actividades financieras, reducciones fiscales sobre intangibles o incluso *patent boxes regimes*, entre otros. Sin duda alguna, la dificultad se contrae a determinar qué es un régimen fiscal privilegiado cuando, a título de ejemplo, la OCDE toma en BEPS un enfoque holístico, muy difícil de concretar. Además, comenzando por los fundamentos, qué es lesivo o dañino, o para quién es una medida fiscal lesiva o dañina para la política fiscal del Estado de residencia o para el de la fuente. El papel del Estado de residencia o del Estado huésped resulta ser ecléctico. En efecto, ¿por qué los Estados de residencia poseen sistemas fiscales que permiten a sus empresas multinacionales reducir la base imponible del impuesto sobre la renta? ¿Acaso el beneficio de atraer las inversiones de las multinacionales compensan la recaudación fiscal que se pierde?

Deteniéndonos en las anteriores apreciaciones, los Estados de residencia también juegan un papel muy importante en términos de competencia fiscal que quizás no ha sido bien analizado con antelación. Por ejemplo, estos Estados pueden ayudar a sus empresas reduciendo los tipos o tasas efectivas de tributación en las inversiones en el exterior permitiendo el uso de filiales en países de baja tributación como destino del pago de intereses. Así pues, la combinación de Estados huésped con normas laxas en materia de *Thin Capitalization* y normas del Estado de residencia en el sentido indicado pueden crear estructuras de planificación fiscal con baja o nula tributación. Así pues, el “*standard*” de los Estados huésped basado en los tipos o tasas efectivos de

tributación no suponen la fotografía completa en un análisis “*race to the bottom*”:

La competencia económica y no solo fiscal entre las empresas se ve influenciada también por las distorsiones producidas por la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, cuando se realizan de manera artificiosa o producen una nula imposición. Pero insistimos en la idea de que las multinacionales se han aprovechado de regímenes fiscales aprobados por los distintos países que diseñaron, aprobaron y mantuvieron normas que favorecían la deslocalización fiscal o la instrumentación de inversiones con un impacto fiscal inexistente. Si estos regímenes han devenido obsoletos corresponde a los Estados y a las organizaciones internacionales su modificación y el inicio de la búsqueda de nuevos consensos y nuevos planteamientos de la fiscalidad internacional sin hipotecas ni ataduras, sin excesivas ni altas expectativas que puedan llevar al fracaso de los proyectos iniciados.

## **2. Factores históricos: ILADT- OCDE- ONU**

### **2.1. La singularidad de la fiscalidad internacional en la historia del ILADT.**

El surgimiento y productiva trayectoria del ILADT se remonta a las primeras Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo en 1956 a iniciativa del Prof. Ramón Valdés Costa.

Desde esa ocasión ya se debatieron temas tan importantes y trascendentes como la doble imposición internacional. Dos años después en 1958, durante las segundas Jornadas del ILADT se constituyó en México el primer consejo directivo con la participación de D. Ernesto Flores Zavala, D. Gabriel Ciampietro Borrás, D. Angel Gómez de la Torre, D. Jorge Magasich Huerta y D. Rubens Gomes de Souza.

En 1962 y 1964 en las III y IV Jornadas del ILADT que se celebraron en Brasil y Argentina se volvió a tratar el tema de la doble imposición internacional; y, en 1970 en Uruguay se analizó el papel de los CDIs en América Latina.

El rol fiscal de las multinacionales en los países en vías de desarrollo también fue objeto de examen y análisis en México en 1974 con motivo de las VI Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Derecho Tributario; y, en 1975 en Venezuela también se examinó la firma de CDIs entre países desarrollados y en vías de desarrollo en lo que se refiere a la tributación de las rentas pasivas.

Los procesos de integración y su impacto en la fiscalidad de las rentas de empresa también fue objeto de estudio en las XVIII Jornadas ILADT que se organizaron por Uruguay en 1996.

En fin, como se puede deducir la fiscalidad internacional ha sido una constante preocupación de los estudiosos del ILADT a la vista de los temas seleccionados con objeto de examen en las distintas jornadas ILADT, sin contar con lo que se analizaron en las XXVI y XVII Jornadas ILADT en las que se sigue la hoja de ruta predeterminada.

## **2.2. Las recomendaciones de las XXVI y de las XXVII Jornadas Del ILADT**

Como ya se indicaba más arriba, el tema que afronta las XXVIII Jornadas mexicanas del ILADT supone la continuación de lo analizado en las anteriores Jornadas y son consecuencia de la encrucijada en la que se encuentra la fiscalidad internacional latinoamericana. En efecto, algunas cuestiones que los relatores tendrán que responder son una evolución de las realizadas en pasadas Jornadas, por lo que el interés científico de estas Jornadas es doble: por un lado, el examen de la evolución en los últimos años de la tributación internacional en materia de interpretación y aplicación de los CDIs y de sus cláusulas; y, por otro lado, los retos a los que se enfrenta la fiscalidad en la era post-BEPS con un convenio multilateral que puede presentar muchas incertidumbres en su asunción por los países, como en su aplicación y coordinación con los CDIs existentes.

No podemos dejar de reflejar las resoluciones adoptadas por la Asamblea General del ILADT en Santiago de Compostela en 2012 y en Lima 2014, sobre interpretación y aplicación y cláusulas anti-abuso específicas en los CDIs, porque suponen el punto de partida y como tal condicionan la reflexión de los relatores y comunicantes del tema II, objeto de las Jornadas ILADT 2015 en México.

En relación con las primeras, algunas de las resoluciones alcanzadas con relevancia para este trabajo son las siguientes:

«Primera: Dado que los CDIs son una especie del género de los tratados internacionales, se impone la aplicación de los métodos de interpretación contenidos en las normas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT). Para los Estados que no hayan ratificado la CVDT se aplican los principios generales o la costumbre internacional previstos en el Derecho Internacional Público.

Segunda: Los métodos hermenéuticos del artículo 31 CVDT contenidos en la regla general de interpretación prevalecen sobre el artículo 32 CVDT –regla suplementaria- y se aplican de forma sucesiva. Esto es literal, contextual y teleológica.

Tercera: Tanto para los países miembros de la OCDE, como para los no miembros, los Comentarios al MC OCDE son una herramienta útil, pero no vinculante de interpretación.

Cuarta: En el caso de modificaciones a los Comentarios del MC posteriores a la firma del CDI, la función de herramienta interpretativa no vinculante solo existirá en cuanto que estas modificaciones de los Comentarios solo sean aclaratorias del texto existente y no constituyan alteraciones sustanciales del texto, salvo que del CDI se resuelva de otra manera.

Quinta: Se impone la necesidad de alcanzar resultados comunes en la interpretación y en la aplicación de CDIs, siguiendo la tradición jurídica de los países miembros del ILADT.

Sexta: El artículo 3.2 MC OCDE tiene aplicación limitada para aquellos “términos no definidos” en un CDI, y no puede considerarse una forma de entrada indirecta a interpretaciones contrarias al principio de buena fe y *Pacta Sunt Servanda*.

Séptima: Es rechazable cualquier práctica en que a través de una norma interna se violente el contenido de los CDIs. No obstante, esto no impide la aplicación de normas internas antiabuso.

Octava: El procedimiento amistoso, potenciado y reforzado, y el arbitraje fiscal pueden ser soluciones viables para la eliminación de conflictos en la interpretación y aplicación de CDIs».

Y en lo que se refiere a las Jornadas de Lima, se pueden resaltar las siguientes resoluciones:

Primera: En cuanto al concepto de planificación agresiva, se recomienda una mejor definición de su perfil jurídico en el marco de un principio general de prohibición de abuso del derecho, centrado en conductas totalmente artificiosas cuyo principal propósito es eludir el pago del impuesto o beneficiarse indebidamente de un Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI).

Segunda: En el caso de que un CDI asuma el objetivo de evitar la doble no imposición, se recomienda: a) Reconducirlo en el marco de un principio general utilizando normas antiabuso sólo en el caso de que la doble no imposición sea resultado de estrategias de planificación fiscal agresiva; y, b) Precisar su alcance en relación con la doble no imposición jurídica y económica.

Tercera: En cuanto a las cláusulas antiabuso específicas destinadas a evitar la elusión en el Estado de la fuente, se recomienda: a) Mantener las cláusulas ya existentes en los distintos Modelos de CDIs; y, b) Evaluar con las debidas cautelas la posibilidad de incorporación de nuevas cláusulas (en especial, las relacionadas con la elusión artificial del establecimiento permanente, las rentas del trabajo y las ganancias de capital).

Cuarta: En cuanto a la calificación de uso indebido del CDI, se recomienda: a) El establecimiento de una cláusula general inspirada en el principio general de buena fe; y/o, b) Una cláusula antiabuso de

limitación de beneficios que tipifique las distintas situaciones de uso indebido y establezca las correspondientes excepciones.

Quinta: En cuanto a las normas antiabuso internas aplicables en situaciones internacionales se recomienda introducir en el texto del CDI una cláusula expresa de compatibilidad condicionada a la no alteración de las normas de atribución del CDI y a la no discriminación.

Sexta: En cuanto a las cláusulas destinadas a evitar la doble no imposición: a) En el caso de la doble no imposición jurídica, se recomienda como medida más efectiva el introducir en los CDI una cláusula de sujeción al impuesto, admitiendo como excepción la posibilidad de seguir manteniendo cláusulas tax sparing en determinados CDIs; b) En el caso de la doble no imposición económica, se recomienda adoptarlas con cautela, teniendo en cuenta que pueden condicionar las políticas fiscales de los Estados implicados y provocar, en determinados casos, situaciones de doble imposición económica en los contribuyentes afectados.

Séptima: En relación con las situaciones de doble imposición económica provocada por la aplicación de normas antiabuso internas, se recomienda que los Estados implicados adopten medidas destinadas a corregir esta doble imposición.

Octava: En relación con las normas antiabuso en situaciones de fiscalidad internacional se recomienda como exigencia prioritaria, el respeto de los principios de capacidad económica, igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y proporcionalidad.

Novena: En relación con los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos que se desarrollen como consecuencia de una norma antiabuso, se recomienda asimismo como exigencia prioritaria, el respeto y tutela reforzada de los derechos y garantías de los contribuyentes, con especial atención al principio contradictorio.

Décima: En relación con las medidas destinadas a prevenir y luchar contra la planificación fiscal agresiva se recomienda la máxima coordinación entre los Estados, reforzando en especial: a) Las medidas contra la competencia fiscal lesiva; y, b) El intercambio efectivo de información tributaria.

Pues bien, una vez expuestos los condicionantes y las pautas previas de las relatorías y comunicaciones, derivados de las XXVI y XXVII Jornadas ILADT debemos continuar con la exposición de las ideas fuerza que deberán inspirar los trabajos de las XXVIII Jornadas ILADT de México. En efecto, resulta interesante identificar algunos problemas que siguen siendo focos de problemas tradicionales en la interpretación y aplicación de CDIs como el

principio de la concordancia o de la interpretación común, la interpretación estática vs. dinámica en América Latina en donde los Tribunales siguen aferrados, por el principio de seguridad jurídica, a la interpretación estática, o la sempiterna discusión sobre el valor jurídico de los Comentarios del MC OCDE.

### **2.3. Status quo de la Fiscalidad Internacional**

Los “*drivers*” políticos de BEPS constituyen un síntoma de problemas más profundos de los analizados hasta ahora y derivan de un régimen de gravamen de la renta, cuyos contornos fueron diseñados en torno a 1920, sin que hayan cambiado desde entonces<sup>2</sup>.

En efecto, la potestad tributaria es un atributo de la soberanía de los países, y el ejercicio de la misma puede dar lugar a que se produzcan lagunas y fricciones con otras normas internas, con las de otros países y con las internacionales. Aquí es precisamente por la interacción de la normativa del país de residencia con el de la fuente, o entre las de dos países de residencia o entre las de dos países de la fuente donde puede aparecer el fenómeno de la doble imposición internacional o de la doble no imposición internacional. En otras palabras, cuando sus residentes operan en distintos países y diversas normas deben interactuar entre sí o cuando la renta se entiende obtenida por la normativa en distintos países.

Las normas fiscales internacionales han sido desarrolladas fundamentalmente en torno al paradigma bilateral, en el que nos encontramos con el principio de gravamen en el país de residencia y el país de la fuente aplicando el ejercicio de su derecho a gravar las rentas allí generadas. Este es el paradigma que subyace en todo Tratado de doble imposición. Este modelo, sin embargo, no refleja la realidad actual de la planificación fiscal internacional, que implica el uso de entidades intermediarias en países con regímenes fiscales privilegiados, así como la deconstrucción y separación de los procesos empresariales.

Una de las soluciones que se suelen utilizar en un sistema nacional consiste en el pseudo-principio denominado de coherencia del sistema tributario, de tal manera que la renta relacionada con un gasto, debería ser gravada en manos de un contribuyente, y exonerada en las manos del otro. Es decir, un pago deducible por el deudor suele ser gravable en manos del beneficiario, a menos

---

<sup>2</sup> OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, Paris, 2013. En octubre de 2013 la Organización de Naciones Unidas a través de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales constituyó un Subcomité sobre BEPS para países en desarrollo. Véase la iniciativa de ONU sobre BEPS y, en particular, el siguiente cuestionario: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS\\_QuestionnaireSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS_QuestionnaireSp.pdf)

que se exonere explícitamente. Si bien es cierto que este principio ni es infalible, ni siempre resulta aplicable porque el legislador puede haber decidido que esa renta no resulte gravable.

En el marco internacional no se encuentra formulado ni recogido en texto legal alguno, el citado pseudo-principio de coherencia del sistema tributario. Esto ha dado y da lugar a ciertas prácticas de planificación fiscal por los contribuyentes. Es cierto que los Estados han venido cooperando para garantizar en la medida de sus posibilidades que no se produjera la doble imposición internacional, fundamentalmente porque supone un obstáculo para el comercio internacional y para el crecimiento económico sostenido.

En congruencia con lo anterior, las normas internacionales han pretendido resolver estas fricciones desde el respeto a la soberanía impositiva, pero todavía se producen lagunas y doble imposiciones y no imposiciones. De hecho, los Convenios de doble imposición internacional, tal y como los conocemos hoy, son fruto de la evolución y de un presupuesto de hecho: la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede producir incongruencias, inconsistencias, lagunas y superposiciones en el ejercicio de la potestad tributaria que pueden producir y producen, entre otros efectos, la doble imposición. Los Estados vienen trabajando desde hace tiempo para la eliminación de la doble imposición tanto individualizadamente, como en el seno de distintas organizaciones internacionales, en muchas ocasiones de forma descoordinada (Comunidad Andina, ILADT, OCDE, ONU, UE, World Bank, IMF, G20, etc)<sup>3</sup>. Aun así, a día de hoy, se puede afirmar que los Convenios de doble imposición no solucionan todas las posibles situaciones que pudieran derivarse de la mencionada interacción. Así se ponía de manifiesto ya en 1927 en el Informe del Comité de Expertos cuando se identificaba el íntimo nexo entre doble imposición y evasión fiscal.

La economía global requiere que los países colaboren en temas de imposición para poder proteger sus bases imponibles. En muchas circunstancias, las leyes nacionales y los tratados de doble imposición que distribuyen la potestad para gravar los beneficios transfronterizos producen los resultados correctos y no se produce ni la erosión de la base imponible ni el traslado de beneficios. En otras ocasiones, la falta de alineamiento de la fiscalidad con la realidad, la sustancia económica y la cadena de valor de la empresa dan lugar a la deslocalización caprichosa de la potestad tributaria.

---

<sup>3</sup> Jeffrey Owens and Sebastian Beer, “*The Structures and Mandates of Eight International and Regional Organizations That Work on Tax*”, International Tax and Investment Center and the Global Tax Policy Center, Vienna University of Economics and Business, January 2014.

La cooperación internacional ha producido ciertos estándares fiscales internacionales y una red de miles de tratados bilaterales de doble imposición que tratan de eliminar la doble imposición internacional.

La economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos. Al mismo tiempo, el hecho de que las nuevas maneras de hacer negocio puedan resultar en una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, de una diferente distribución de los derechos impositivos, puede conducir a una baja imposición que no es, *per se*, un indicador de los defectos del sistema actual. Es importante examinar con cuidado el modo en el que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas actuales para tener en cuenta las características específicas de esas actividades económicas y que la renta sea sometida a gravamen allí donde existan personas fundamentales para la empresa y activos asignados. Una cuestión nada fácil y que ha sido y es objeto de discusión no solo en lo que concierne a la economía digital, sino también en relación con el establecimiento permanente.

Todas estas cuestiones ponen en riesgo el *status quo* actual por lo que es preciso una importante movilización de los expertos en fiscalidad internacional para determinar hacia dónde vamos, qué es lo queremos y diseñar una serie de reglas para evitar que los problemas empeoren. La inacción de los expertos, de las organizaciones internacionales y de los gobiernos en este campo posiblemente dé como resultado la pérdida generalizada de ingresos fiscales por el impuesto sobre la renta, la aparición de sistemas altamente competitivos de atracción artificial de rentas e inversiones en el ámbito internacional y en la adopción de medidas unilaterales que podrían conducir a una reaparición masiva de la doble imposición.

Así, si los países en el marco de la OCDE, UE, ONU, ILADT, etc., no son capaces de desarrollar soluciones eficaces, puede que algunos Estados decidan adoptar medidas unilaterales para proteger su base impositiva, produciendo como resultando una incertidumbre que es evitable y una doble imposición sin deducciones o exenciones que la alivien; realidad ya observada en algunos países de nuestro entorno. Como el G20 ha señalado: “pese a los riesgos a los que nos enfrentamos nacionalmente, estamos de acuerdo en que

el multilateralismo tiene una importancia aún mayor en la situación actual y sigue siendo nuestro mejor recurso para resolver los problemas de la economía mundial” (G20, 2012). No obstante lo anterior, resulta esclarecedor el hecho de que la propia OCDE a través de su Informe “*Part 1 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*”<sup>4</sup> se haya aproximado a otras perspectivas nacionales, en este caso, de países en desarrollo que también necesitan orientar sus esfuerzos ante los efectos que produce la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios, sobre todo, causadas por los pagos derivados de intereses, de la prestación de servicios, de gastos de dirección y de regalías, teniendo unas circunstancias aplicativas diversas a la de los países representados en la OCDE y que se concreta en la falta de información, fundamentalmente, de capacidad técnica y, en ocasiones, la falta de apoyo político.

En este entorno, hemos creído necesario en el marco del ILADT expresar nuestra preocupación por el modo en que se están aplicando los actuales CDIs, las tensiones a las que se ven sometidos los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales que distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia y la necesidad de prever o al menos intuir el futuro de la fiscalidad internacional en los países integrantes del ILADT. Nuestras preocupaciones vienen de la mano de los instrumentos que en el futuro deben implementarse para dar soluciones de los indeseables efectos del unilateralismo en la fiscalidad internacional, que en la práctica fiscal se produce a diario<sup>5</sup> y los nuevos retos que se nos avecinan. Instrumento multilateral, conferencia internacional, renegociación de Convenios de doble imposición internacional o la presencia de un nuevo entorno de alta competencia fiscal que tomen en cuenta la adaptación de los principios por los que se ejerce la potestad tributaria a las nuevas facetas de la economía –como la digital-, la mejora de la alineación de la potestad tributaria con las nuevas formas de hacer negocio, la mayor eficiencia de los sistemas tributarios latinoamericanos en la actualidad y los nuevos enfoques para hacer más congruente la creación del valor con el lugar donde se someta a tributación.

En fin, en la encrucijada en que nos hallamos parece que estamos en un punto de inflexión de la fiscalidad internacional en donde a la vista del análisis que realizaremos podremos determinar si estamos ante el final de los principios tributarios tradicionales o la refundación de los mismos, con una importancia crucial de los tiempos de entrada en vigor de los cambios anunciados en la

---

<sup>4</sup> OECD, “*Part 1 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*”, OECD, 1<sup>st</sup> August 2014, Paris.

<sup>5</sup> La propuesta del *Chairman del US Senate Committee on Finance* de 19 de noviembre de 2013 para reformar el sistema fiscal internacional de USA incluye la limitación del uso del *check the box* para entidades extranjeras no para *US companies*.

fiscalidad internacional. Tan importantes cambios no pueden efectuarse sin unas normas claras de entrada en vigor, incluso de periodos transitorios de aplicación, y tampoco pueden afrontarse de la manera que la OCDE, en algunas ocasiones, la ha llevado a cabo, por la puerta de atrás, sin sistemática, sin que las modificaciones estén planteadas dentro de un sistema con seguridad jurídica, al albur de la praxis de cada Estado, sin aplicación uniforme en los distintos países.

El *Soft Law* ha dado muchas soluciones en el pasado y en otros contextos, pero no debe olvidarse sus consecuencias e implicaciones también estructurales en un momento “refundacional” del sistema que constituye la fiscalidad internacional, que bien podría constituir la inercia que ha supuesto el Plan de Acción BEPS. Así pues, incurrir en la solución de *Soft Law* debe descartarse de antemano.

No podemos dejar de mencionar los indeseables efectos que pueden producirse si los principales beneficiados del sistema de fiscalidad internacional anterior se terminan convirtiendo en los perjudicados del que sería nuevo sistema. Y, la inseguridad jurídica fruto de la confusión y de la ambigüedad del nuevo estado de la cuestión que en unos primeros momentos se pueda producir, si no se pone seguridad y certidumbre jurídicas y unas reglas claras, puede desembocar en una hecatombe sin precedentes de la situación fiscal internacional.

Ha sido tradicional por parte de la OCDE y de las organizaciones internacionales no tratar de manera integral los derechos de los contribuyentes, ni tampoco su protección. Derechos y garantías de los contribuyentes que han sido objeto de reconocimiento por parte de muchas normativas de los países constituyendo cartas, estatutos y *corpus iuris* importantes que deben ser objeto de inclusión y observancia en el actual proceso evolutivo. En efecto, en este radical cambio que internacionalmente se debate, constituye un loable común denominador la lucha contra la evasión y el fraude fiscal y la exigencia de que las empresas paguen tributos justos y adecuados, pero ello no debe conllevar el sacrificio de los logros alcanzados a nivel nacional en el marco de los derechos y garantías de los contribuyentes, en donde brilla especialmente el derecho a la seguridad y certidumbre jurídica que los contribuyentes demandan y necesitan.

### **3. La aplicación inmediata de las medidas BEPS.**

El Plan de Acción BEPS, lejos de generar certeza y seguridad jurídica, puede contribuir a generar conflictos e incertidumbres, sobre todo, si los Estados actúan sin reflexión llevando a cabo cambios en sus normativas de manera impetuosa o inconsciente, sin pensar en su propio sistema tributario. O también, dejando que sus propias Administraciones tributarias reaccionen desde su actual ordenamiento jurídico-tributario considerando las decisiones en

materia fiscal de las empresas como “agresivas”, aunque no puedan ser tratadas así a la vista de las normas vigentes. En efecto, es preciso reflexionar bien sobre las recomendaciones internacionales y la forma en que las mismas se adaptan a la política tributaria del país y a su realidad económica y social, ya que la adopción de medidas sin la consideración adecuada de sus consecuencias o el intento de trasplante de las mismas por vía interpretativa puede tener un efecto desastroso sobre la propia competitividad de las empresas del país y sobre la seguridad jurídica del sistema tributario en cuestión. En esta línea cabe enmarcar las decisiones adoptadas por la UE, Alemania, Australia, Irlanda, Nueva Zelanda y algunos países de BRICS que han tomado caminos en distintas direcciones sin consensuar internacionalmente los distintos principios de la fiscalidad internacional o incluso adoptando posiciones nacionales, creando grupos de trabajo nacionales e incluso comités parlamentarios dedicados al análisis del enfoque más adecuado en relación con las distintas medidas tributarias que se debaten bajo el marco de BEPS. Y ello porque entienden que las posiciones consensuadas o comunes acordadas bajo dicho paraguas pueden no encajar con los intereses, política económica o tradiciones jurídicas del país, resultando necesario adoptar adaptaciones al contexto nacional. Así pues, podemos señalar tanto países que ya van adelantando o anticipando algunas medidas de marcado carácter BEPS incluyéndolas en sus normativas y así cumpliendo, como son los casos, entre otros de España o México, como otros países que anticipan las medidas BEPS no tanto a efectos de cumplir con el Plan de Acción, sino con la finalidad de mantener su posición y competitividad económica (Irlanda, Mauricio, Países Bajos, Suiza, etc.)

Desde el punto de vista de los contribuyentes, verán un impacto en sus planificaciones o en la forma en que tienen estructurados sus negocios, por eso, deben llevar a cabo un labor de seguimiento permanente de los estudios y análisis que se están realizando, adelantando posibles litigios con las Administraciones tributarias a esta fase de debate y construcción y participando activamente a través de los distintos medios articulados.

La acción número 15 del Action Plan BEPS relativo al desarrollo de un instrumento multilateral (Septiembre 2014: identificación problemas Derecho internacional y tributario; septiembre 2015: Instrumento multilateral). El conjunto de las acciones en las que consiste BEPS deben dar como resultado recomendaciones o cambios en los Comentarios al MC OCDE y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, así como otras se concretarán en nuevas reglas de los propios artículos y principios del MC OCDE. En esta situación nos podremos encontrar en supuestos como: el concepto de abuso, la definición de establecimiento permanente, la propia interacción fiscal de los híbridos y los aspectos básicos de los precios de transferencia.

Puesto que los cambios son de calado y de las declaraciones de los responsables de la OCDE se deduce que se quiere que entren en vigor de manera inmediata parece lógico utilizar un convenio o instrumento multilateral del estilo de la OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia mutua, que ha tenido un cierto éxito. Esta solución permitiría evitar la negociación de Tratado bilateral por Tratado bilateral lo que podría demorar enormemente su entrada en vigor, dado el número de ellos, así como las complicaciones que podrían darse en las negociaciones entre los dos países concernidos. Esta solución no es fácil tanto desde el punto de vista de su viabilidad, como por los problemas prácticos que el Derecho Internacional Público plantea y que deben analizarse de manera profunda.

Ahora bien, siendo uno de los obstáculos el precitado instrumento multilateral a nuestro parecer no es el más importante que radica en el fondo del proyecto BEPS: si no existe el consenso mundial sobre los cambios, el instrumento no será relevante.

A día de hoy muchos de los países importantes y organizaciones internacionales no han mostrado sus cartas, por lo que se desconoce el grado de consenso, aunque todo parece indicar que no existe, dado el calado e importancia de los cambios propuestos. Si queremos hacer una extrapolación de lo que ha acontecido en otros supuestos tratados en el seno de la OCDE, como la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes que dio lugar a una modificación de los Comentarios al artículo 7 del MC OCDE, cuyo tratamiento se ha extendido a lo largo de diez años, la verdad es que no invita al optimismo.

#### **4. Convenios bilaterales de doble imposición internacional vs. Instrumento Multilateral.**

Identificadas las áreas de influencia de las iniciativas internacionales frente a la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios, como investigadores de la tributación internacional en el marco del ILADT debemos analizar qué pasará si el mundo va en dos o tres carriles a partir de 2015.

En efecto, la Acción 15 del BEPS *Action Plan* señala lo siguiente:

##### ***“Desarrollar un instrumento multilateral***

*Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que*

*reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución”<sup>6</sup>.*

En otras palabras, a la vista de la acción 15 del BEPS Action Plan diseñado por la propia OCDE nos podemos encontrar:

1. Países con un tratado multilateral BEPS además de los Tratados bilaterales de doble imposición internacional, que necesariamente van a tener puntos contradictorios;
2. Países sin instrumento multilateral BEPS pero con Tratados bilaterales de doble imposición internacional, modelo OCDE;
3. Países con Tratados de doble imposición internacional basados en modelo ONU; y,
4. Países con Tratados multilaterales no BEPS (v.gr., Comunidad Andina) o con modelos mixtos OCDE-ONU; etc.

Con el Plan de Acción de BEPS se introducen modificaciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tanto en su texto principal, como en sus Comentarios y, por lo tanto, supone importantes modificaciones de la red de Convenios para evitar la doble imposición internacional. Estos cambios consistirán en la inclusión de una cláusula anti-abuso de tratados, la modificación de la definición de establecimiento permanente (EP) o la potenciación del procedimiento amistoso y la introducción del arbitraje como modelo de resolución de controversias fiscales entre los países y también entre Tratados y el Instrumento Multilateral de implementación de BEPS.

En esta línea deben ponerse de relieve los importantes problemas que plantea la interpretación y aplicación de Convenios y, en concreto, cada vez que se trata de modificar los CDIs a través de las nuevas versiones de MC OCDE. Por ello, podemos concluir que las modificaciones así introducidas no pueden alterar el texto de los Tratados. Para que produjeran distintas interpretaciones y aplicaciones, cada Tratado debería ser modificado de acuerdo con la fórmula del Derecho Internacional Público y los procesos internos de cada CDI, convirtiéndose en un proceso largo y con efectos incontrolados en ocasiones. Por este motivo, la Acción 15 del Plan de Acción de BEPS desarrolla un instrumento multilateral que persigue agilizar el proceso de implementación de las medidas de BEPS y de modificación de los Tratados bilaterales existentes.

Como no podía ser de otra manera es altamente preocupante que existan varias rutas paralelas entre sí que pueden llegar a ser incluso contradictorias. Y

---

<sup>6</sup> Consúltase el Informe de la OCDE “*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*”, Action 15: 2014 Deliverable. September 2014.

en todo este ejercicio de reorganización y clarificación debe examinarse qué papel juega el Modelo multilateral aprobado por el ILADT en Santiago de Compostela (2012).

Como no podía ser de otra manera, la OCDE en su documento de septiembre de 2014 ya ha adelantado una fórmula “innovadora” y rápida para ejecutar los acuerdos que se alcancen en el seno del plan de acción BEPS a través de un instrumento multilateral (*hard law*) que ya ha sido utilizado por el Derecho internacional público, respetando la soberanía tributaria de los Estados<sup>7</sup>.

Es un hecho que tarde o temprano nos tendremos que preguntar: ¿Cómo vamos a aplicar el Instrumento multilateral? ¿Se producirán problemas de aplicación? ¿Van a ser factibles? ¿Cómo protegernos? ¿Qué sugiere el ILADT? ¿Qué hemos planeado para afrontar el Convenio Multilateral 2015? ¿Se van a empezar a renegociar los CDIs? ¿Están los países preparados para ello o sería bueno plantear un camino gradual que resulte adecuado para cada Estado o región?

## **5. DIRECTRICES. CUESTIONES A SER ABORDADAS POR LOS RELATORES GENERALES**

1. En su país se aplica la Convención de Viena? Y si lo hace de forma sucesiva? Qué peso se le dan a los Comentarios del MC OCDE? Se consideran parte del contexto o medio complementario de interpretación o como el 32 Convención de Viena? Se sigue una interpretación estática o dinámica del MC OCDE? Cómo se realiza la aplicación de los CDIs? Cómo se aplican los Convenios de intercambio de información? Cuáles son los límites? Qué validez tienen los Acuerdos en MAP? Hay otros medios de resolución de conflictos?
2. Los problemas apuntados han sido tratados desde hace cincuenta años en múltiples informes de la OCDE, OEA, ONU, G20 y otras organizaciones. ¿Supone la reiteración de la metodología empleada durante este tiempo una solución de avance en la justicia fiscal internacional?
3. ¿Reparación de los principios y del sistema tributario o diseño de un nuevo sistema fiscal? ¿Estamos en presencia de un debate sobre el reparto de potestades tributarias? ¿Hasta qué punto es preciso un apoyo político a esta iniciativa para que tenga éxito? ¿Es BEPS una reacción frente a los ineficientes e insostenibles Estados del bienestar? ¿Puede

---

<sup>7</sup> El ejemplo que se cita es la Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of Council of Europe (1988).

considerarse BEPS como un instrumento de proteccionismo y de mantenimiento del status quo fiscal?

4. ¿Cómo se grava la renta en su país? A su juicio, un sistema tributario basado en el principio de la fuente en contraposición al actual principio de residencia sería la solución a los problemas identificados por la OCDE en el Plan de Acción BEPS? ¿Su país ha analizado los efectos de la firma de Tratados bilaterales de doble imposición en combinación con el gravamen en la fuente en los que se renuncia a dicha imposición y se deja la tributación en la residencia de la empresa? ¿Qué opinión le merece la introducción en América Latina de un Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas basado en una base imponible común y consolidada?
5. ¿Cómo afecta la erosión de bases imponible y el traslado de beneficios en su país? Si su país resulta afectado ¿Cuáles son las prácticas o estructuras más utilizadas y qué respuestas se le han dado? ¿Cuándo se revisa la actividad de una empresa multinacional en su país, cómo se determina si la empresa multinacional ha declarado el importe o monto correcto de la renta obtenida en su jurisdicción? ¿Cuáles son los principales obstáculos que se puede encontrar la Administración para determinar que el importe de la renta declarado en su jurisdicción es correcto? ¿Ha calculado su país el “*tax gap*”, es decir, la diferencia entre el montante total de impuesto sobre la renta debido y el realmente pagado teniendo en cuenta los efectos de operaciones fiscales agresivas que conlleven la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios? ¿Ha calculado su país a cuánto ascienden los beneficios fiscales en concepto del Impuesto sobre la Renta de personas jurídicas y los beneficios en la economía del país?<sup>8</sup>
6. ¿La relativa disparidad en el grado de desarrollo de la región Latinoamericana y con especial atención a la fiscalidad internacional determina una problemática única en esta revisión del sistema tributario internacional? ¿Cuántos Tratados de doble Imposición Internacional tiene firmados su país? ¿Podría imaginar los problemas de su renegociación para incorporar algunas de las recomendaciones BEPS? ¿Existe alguna limitación derivada de la pertenencia de su país a una asociación de Estados (Unión Europea, Mercosur, North America Trade Free Zone, Comunidad Andina, etc.) para introducir determinadas medidas tributarias internas derivadas de BEPS, como por ejemplo, las cuatro libertades fundamentales en el caso de la Unión Europea<sup>9</sup>, la libertad de establecimiento, el principio de no discriminación, las

---

<sup>8</sup>International Monetary Fund Launches *New Study on Spillovers in International Corporate Taxation*, Press Release No. 14/303. June 25, 2014.

<sup>9</sup> Consúltase a los efectos de observar cómo afecta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el proyecto BEPS. <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/eu-beps-july-2014.jhtml>

cláusulas de nación más favorecida, las ayudas de Estado, etc. ¿Qué impacto produciría?

7. A su juicio, ¿quién es el culpable de la situación actual de la fiscalidad internacional: los legisladores de cada país al aprobar las normas fiscales; los contribuyentes al usarlas; las Administraciones tributarias al aplicar las normas tributarias?. ¿A quién va dirigido BEPS? ¿Cuál es el papel del contribuyente en esta inercia? ¿Y el del Poder Judicial? ¿Y el de las Asambleas Legislativas? ¿Sería necesaria su involucración?
8. ¿Qué medidas del plan de acción BEPS a su juicio abogan por un nuevo sistema y qué otras por una reparación de los principios tradicionales? ¿De las quince acciones individuales del Plan Acción BEPS-OCDE cuáles considera que son los más importantes para su país?
9. ¿Es BEPS el final, el principio del final o el final del principio de los sistemas que conocemos? ¿Es BEPS el punto de partido para aproximar políticas fiscales entre los países de América Latina? ¿Es necesario un diálogo permanente entre todos los actores? ¿Cuál será la mejor manera para garantizar que los Estados Latino-americanos sean escuchados y que su opinión se vea incorporada a los proyectos BEPS?
10. Habiendo considerado las propuestas del Plan de Acción y los enfoques propuestos para abordarlos (incluyendo la legislación interna, Tratados bilaterales y un posible tratado multilateral) ¿Considera que para su país existen otros enfoques para abordar esas prácticas que pudieran ser más efectivos a nivel de política y aplicación en lugar o junto con las acciones señaladas?
11. ¿Global Soft Law o Global Hard Law?
12. A su juicio, BEPS generará (I) una masa compleja, oscura, confusa, arbitraria e ilógica de reglas; (II) Más competencia fiscal por la vía de una bajada de tipos e incremento de incentivos fiscales; (III) La mayor distorsión en la ubicación de la actividad económica real; y, (IV) La permanencia de oportunidades de planificación o arbitraje fiscal internacional.
13. ¿Están preparadas y capacitadas las Administraciones tributarias para instrumentar un nuevo sistema fiscal con nuevos principios? ¿O con los tradicionales principios pero revisados? ¿Existe capacidad financiera y técnica por parte de los Estados para poner en práctica esa nueva visión de los tributos? ¿Podría pensarse en una contribución en recursos y asistencia de la comunidad internacional para poner en práctica los cambios que supone esta dinámica innovadora fiscal internacional?

14. Si el principio general mantiene “*No taxation without representation*”, qué opinión le merece lo contrario: una tributación sin la intervención del Parlamento. ¿Le parecerían legítimas las decisiones así tomadas?
15. Teniendo en cuenta el consenso mundial alcanzado relativo a la lucha contra la competencia fiscal lesiva a su juicio qué es lo más preocupante en relación con los Estados compitiendo para atraer inversiones directas extranjeras o los Estados compitiendo para ofrecer a sus Multinacionales la menor carga fiscal posible? ¿A quién y qué daña la competencia fiscal lesiva? ¿Cómo podemos determinar lo que gana un país al aplicar regímenes que fomentan la competencia fiscal lesiva en comparación con las pérdidas fiscales sufridas por otros países? ¿Son todas las políticas fiscales lesivas o dañinas? Por ejemplo, ¿es lesivo tener una red extensa de Tratados de doble imposición internacional? o, ¿es lesivo tener normas benignas de *Thin Capitalization* por parte del país de la fuente? ¿Es dañino implementar un sistema fiscal basado en la fuente con débiles medidas antiabuso? ¿Hasta qué punto una imposición mínima ayuda a reducir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios en los sistemas de exención de dividendos? ¿Deberían recomendarse o al menos considerarse? La imposición mínima ha sido objeto de análisis por los Estados Unidos de Norteamérica. En 2012, *the White House and US Department of Treasury*<sup>10</sup> publicaron un informe conjunto que incluía, entre otras propuestas, un nuevo impuesto “mínimo” sobre las rentas obtenidas en el extranjero por las multinacionales americanas. Más recientemente en noviembre de 2013, *the US Senate Committee on Finance*, Chairman Max Baucus<sup>11</sup>, también ha lanzado otro informe sobre la reforma de la fiscalidad internacional empresarial que incluye un impuesto mínimo sobre las ganancias obtenidas en el extranjero por las multinacionales americanas y así fomentar la actividad económica dentro del territorio americano.
16. El principio de igualdad soberana, prohibición de la amenaza y principio de la no injerencia en los asuntos internos de un Estado. ¿La no deducibilidad de pagos que se realicen a personas que se benefician de un régimen fiscal privilegiado puede ser interpretado como una intromisión indirecta en los asuntos internos de ese país?
17. A su juicio qué opinión le merece la modificación de los CDIs mediante un instrumento multilateral. ¿En el caso de conflicto entre CDIs y el

---

<sup>10</sup> <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf>

<sup>11</sup> <http://www.finance.senate.gov/newsroom/chairman/release/?id=f946a9f3-d296-42ad-bae4-bcf451b34b14>

Instrumento Multilateral BEPS cuál cree que sería el mejor sistema de resolución de conflictos? Si su país forma parte de una unión o asociación de Estados cómo interactuaría el instrumento multilateral BEPS con instrumentos legales de la UE, Mercosur, Comunidad Andina, etc? Así, pueden surgir problemas técnicos en la interacción entre el instrumento multilateral y otros acuerdos, incluso la propia compatibilidad o incompatibilidad respecto de los Tratados firmados con antelación (Artículo 30 de la CVDT). DEBE SUSTITUIR O COEXISTIR LOS CDIS CON EL INSTRUMENTO MULTILATERAL?

18. ¿Podría perder su importancia, su éxito y sus efectos previstos el Instrumento Multilateral BEPS si se introdujesen disposiciones alternativas u opcionales? ¿Y en relación con la complejidad que pudiera incorporar el sistema de instrumento a la carta, cuál es su opinión? ¿Prefiere flexibilidad en la aplicación e interpretación del instrumento multilateral o simplicidad y certeza?
19. Siguiendo el concepto de Tratado Internacional de acuerdo al artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) cuál sería la opción preferente a su modo de ver: a) instrumento internacional autónomo que terminase con la red de CDIs o Multilaterales sobre la doble imposición internacional y lucha contra la evasión, creando obligaciones también para países que no hubieran firmado CDIs con antelación; b) Modificaciones, cambios y enmiendas individualizadas a todos los CDIs existentes; c) Convivencia del Instrumento Multilateral BEPS con CDIs, dejando al criterio de cada país la modificación de su red de CDIs, evitando la renegociación de los 3.000 CDIs existentes y sin crear nuevas obligaciones entre países no convenidos. Este instrumento multilateral no sería *comprehensive*, solo se ocuparía de algunas cláusulas con impacto en la fiscalidad internacional, pero impactaría en los CDIs modificándolos de una vez sin necesidad de renegociarlos. (Artículo 30 de la CVDT). Como la numeración en los CDIs no es homogénea, cómo debería referirse el instrumento multilateral a los CDIs existentes? ¿Por referencia al número de artículo o por temas?
20. ¿Qué opinión le merece si el instrumento multilateral pudiera evolucionar hacia una Conferencia de alto nivel entre los Estados que así lo deseen (Art. 9 de la CVDT), siguiendo el proceso tradicional de negociación e incluyendo la ratificación según la normativa interna de cada país? ¿Le parece correcto que para firmar el Instrumento Multilateral BEPS se requiera la existencia previa de CDIs firmados?
21. ¿Resultaría precisa la autorización de los Parlamentos nacionales con carácter previo para la prestación del consentimiento por parte de los

países dada la naturaleza del Convenio Multilateral de la que estamos tratando? ¿Se podría manifestar la adopción con consentimiento pleno o con reservas -Artículos 8 y ss de la CVDT-?

22. ¿Qué plazo para la entrada en vigor le parece la más correcta: inmediatamente, a la carta o plazos diferentes, diferida? ¿En cuántas lenguas habría que redactar el instrumento bilateral: una, cinco o en cada lengua de cada Estado que lo firme? ¿Cuál sería la versión preferente en caso de conflicto? En su país y dadas las peculiaridades de cada normativa en relación con la integración de las normas internacionales en los ordenamientos estatales, como quedaría desde el punto de vista de la jerarquía normativa el mencionado Instrumento Multilateral.
23. ¿Qué mecanismo de cumplimiento o de conformidad entre el contenido de la obligación y la conducta de los países le parece el más adecuado: Mecanismos de supervisión; Mecanismos de resolución de controversias tipo MAP; Mecanismos quasi-jurisdiccionales o arbitrales; o, Mecanismos de facilitación? ¿Sería precisa una secretaría general en la región en el marco de una asociación o sociedad de Estados Latinoamericanos que llevase a cabo una coordinación mínima, pero necesaria para implementar el plan BEPS en América Latina o simplemente para ser escuchado el interés de la región? ¿Sería recomendable una guía o memorándum para interpretar y/o aplicar los términos y las modalidades de ejecución? ¿quién debería acordarlos la OCDE o todos los países concernidos?
24. En cuanto a la terminación de los Tratados. Artículos 54, 56, 59, 61, 62 y 64 de la CVDT. En muchas ocasiones, la experiencia nos enseña que la propia terminación de un Tratado no supone el cumplimiento de las obligaciones dimanantes del mismo. Así, los Estados después de firmar un Tratado pueden haber seguido reflexionando con la conclusión final de que nunca sean aplicables, utilizando distintas técnicas procedimentales. Un ejemplo de ello es la firma del Tratado, por la trascendencia política que puede tener, y después retrasar sin motivo la ratificación del mismo o bien no desarrollando normativamente el mismo, produciendo su inaplicación. ¿Cree necesario la introducción de alguna cláusula preventiva para que este tipo de conductas no se produzca? ¿se podrían presentar reservas o mecanismos de salvaguarda o de aplicación transitoria por los países?

## **6. Comentario final para los relatores nacionales.**

Las directrices plasmadas con antelación tratan de ser un esquema básico sobre el que desarrollar las ponencias nacionales, pero con la suficiente

flexibilidad para que si existieran aspectos, en las experiencias nacionales, dignos de reseñar, los ponentes puedan incorporarlos.

El planteamiento que se incorpora debe considerarse como una ayuda o asistencia a los relatores nacionales para enmarcar sus trabajos, sin que en ningún caso deba condicionar el trabajo de los mismos y el desarrollo en particular de sus ponencias.

Para cualquier información adicional o duda que pudiera surgir, los relatores nacionales se pueden dirigir al Relator General, Fernando Serrano Antón por los siguientes medios:

Email: [serranoa@ucm.es](mailto:serranoa@ucm.es)

Teléfono: 00 34 619 053 299