

*Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---preview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

## **Análisis del Contexto y Fiscalidad Internacional: El Trasplante de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS Dentro y Fuera de la OCDE<sup>1</sup>**

### ***Analysis of Context and International Tax: The Transplant of the BEPS Project Minimum Standards Inside and Outside the OECD***

Adrián GRANT HAP

*Actualmente Asesor Tributario EY. Anteriormente (2018-2019) Doctorando Proyecto GLOBTAXGOV.*

Irma Johanna MOSQUERA VALDERRAMA

*Profesora Asociada de Derecho Tributario en el Instituto de Derecho Fiscal y Economía de la Universidad de Leiden. Investigadora Principal del Proyecto GLOBTAXGOV. Correo electrónico: [i.j.mosquera.valderrama@law.leidenuniv.nl](mailto:i.j.mosquera.valderrama@law.leidenuniv.nl) / Associate Professor of Tax Law at the Institute of Tax Law and Economics, Leiden University. Principal Investigator of the GLOBTAXGOV Project. Email: [i.j.mosquera.valderrama@law.leidenuniv.nl](mailto:i.j.mosquera.valderrama@law.leidenuniv.nl)*

**Resumen:** El proceso de implementación del Proyecto BEPS de la OCDE ha introducido numerosos cambios en las normas de fiscalidad internacional, pero también ha supuesto un importante movimiento en materia de política fiscal internacional, consolidando la hegemonía de la OCDE en el actual modelo de gobernanza fiscal mundial; por tanto, un análisis completo de dicha implementación requiere de estudios multidisciplinares. Un análisis de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS como trasplantes legales, que preste atención a la influencia del contexto —político, social, cultural, etc.— que rodea dichos trasplantes, podría resolver muchas cuestiones relacionadas con la eficacia de dichos estándares y su interacción con las jurisdicciones en las que son implementados, además de ayudar a identificar los problemas de legitimidad de la OCDE y de la UE relacionados con su posición en el actual modelo de gobernanza fiscal mundial. Teniendo todo esto en cuenta, este capítulo describe brevemente el proceso de implementación de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS, propone un marco teórico para su estudio, y describe un plan de acción para analizarlos.

**Palabras clave:** Fiscalidad internacional; trasplantes legales; gobernanza fiscal mundial; Proyecto BEPS; elusión fiscal.

**Abstract:** *The implementation process of the OECD BEPS Project has introduced several changes to international tax rules, but it has also meant an important move in the field international tax policy, consolidating the hegemony of the OECD in the current global tax governance model; therefore, a complete analysis of said implementation requires a multidisciplinary study. An analysis of the Minimum Standards of the BEPS Project as legal transplants, in which the influence of the context — political, social, cultural, etc. — surrounding said transplants is taken into account, could solve many questions regarding the*

---

<sup>1</sup> La redacción de este capítulo es resultado de la investigación llevada a cabo dentro del marco del Proyecto GLOBTAXGOV (2018-2023). El Proyecto GLOBTAXGOV investiga la elaboración de normas de derecho fiscal internacional, incluyendo la adopción de estándares de la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico por parte de doce países. El Proyecto GLOBTAXGOV recibe financiación del Consejo Europeo de Investigación (ERC por sus siglas en inglés) bajo el *Seventh Framework Programme* (FP7) de la Unión Europea (FP/2007-2013) (Acuerdo de subvención ERC n° 758671).

*Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

*effectiveness of said standards and their interaction with the jurisdictions in which they are implemented, and it would also help to identify the legitimacy issues of the OECD and the EU regarding their position in the current global tax governance model. Taking all of this into account, this chapter briefly describes the implementation process of the BEPS Project Minimum Standards, proposes a theoretical framework for their study, and describes an action plan for analyzing them.*

**Keywords:** *International tax; legal transplants; global tax governance; BEPS Project; tax avoidance.*

## **Introducción**

La fiscalidad internacional tiene un marcado carácter multidisciplinar: la comprensión de las normas tributarias transnacionales y sus mecanismos requieren conocimientos no sólo de derecho tributario sino también, en muchas ocasiones, de contabilidad; asimismo, para reflexionar sobre la eficacia de estas normas no basta con un análisis jurídico, sino que es preciso plantearse cuestiones de tipo macroeconómico y también manejar nociones básicas de relaciones internacionales. Por tanto, no es de extrañar que la modificación más significativa al sistema fiscal internacional en los últimos años —el proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)—, que ha sido capaz de identificar problemas de un marcado carácter técnico, exija también un análisis multidisciplinar para poder comprender su naturaleza de forma satisfactoria.

El propósito de este artículo es exponer las líneas generales del marco teórico del proyecto de investigación GLOBTAXGOV, un proyecto que, teniendo en cuenta el mencionado carácter multidisciplinar de la fiscalidad internacional, se propone analizar la implementación del Proyecto BEPS desde distintos ángulos (análisis de normas tributarias, derecho comparado, relaciones internacionales, etc.).

Para ello, el siguiente epígrafe describirá de forma general el Proyecto BEPS de la OCDE y sus Estándares Mínimos, así como su proceso de implementación hasta la fecha, incluyendo una explicación de lo que supone el marco inclusivo para los países que no forman parte de la OCDE. Posteriormente, en el epígrafe tercero, la caracterización de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS llevará a establecer el marco teórico adecuado para su estudio, en este caso el de los trasplantes legales, figura de derecho comparado planteada en los años setenta, principalmente, por Alan Wilson y Otto Kahn-Freund. El cuarto epígrafe está dedicado a analizar cómo los Estándares Mínimos, entendidos como trasplantes legales, pueden ser analizados de una manera satisfactoria: para ello, se describirán las líneas generales del proyecto GLOBTAXGOV. El último epígrafe está reservado para las conclusiones.

## **I. El Proyecto BEPS como punto de inflexión**

### **I.I. Una breve historia del Proyecto BEPS**

Desde la publicación del primer documento al respecto por la OCDE en 2013, el Proyecto BEPS se ha venido desarrollando a un ritmo vertiginoso. Pese a que la lucha contra las prácticas de elusión fiscal de muchas grandes empresas multinacionales es el fin último del Proyecto BEPS según la OCDE, es preciso tener en cuenta que existen al menos tres grandes motivos (técnicos, coyunturales y de gobernanza) que han favorecido el desarrollo de dicha empresa.

El primer motivo —el más evidente y el que con frecuencia esgrime la OCDE— es la ya mencionada lucha contra las prácticas de elusión fiscal de las empresas multinacionales, causadas en última instancia por la competencia no sólo entre multinacionales, sino además entre Estados que pugnan entre sí para atraer a dichas multinacionales con una serie de atractivas ventajas fiscales. Esta competencia fiscal puede resultar perniciosa si tiene el efecto de ampliar la base imponible, distribuyendo la carga fiscal de forma desigual entre los contribuyentes, gravando más a los que no pueden beneficiarse de las lagunas fiscales inherentes a un sistema fiscal internacional descoordinado.<sup>2</sup>

Con respecto a las motivaciones coyunturales, es preciso señalar que el proyecto BEPS surge a raíz de la necesidad por parte de los Estados de consolidar su financiación tras la crisis económica de 2008. Así, surge una ventana de oportunidad sin precedentes para poner en marcha un ambicioso proyecto que cierre las lagunas existentes en fiscalidad internacional, lagunas que permiten a muchas multinacionales desviar sus beneficios de un país a otro erosionando la base imponible en aquellos países en los que la carga fiscal es mayor.

Finalmente, es preciso señalar motivos de gobernanza internacional a la hora de hablar de los orígenes del Proyecto BEPS. La hegemonía de la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional ha permanecido ininterrumpido a lo largo de la segunda mitad del siglo XX; no obstante, esta hegemonía se vio amenazada en la primera década del siglo XXI, cuando los países BRICS<sup>3</sup> comenzaron a coordinarse para llevar a cabo su propia política fiscal.<sup>4</sup> Así, el proyecto BEPS no serviría solamente para desecar lagunas jurídicas, sino también para consolidar la hegemonía de la OCDE en materia de fiscalidad internacional.<sup>5</sup>

Estos tres elementos dan como resultado un clima idóneo para la elaboración de un proyecto que aspira a traspasar las fronteras de los países de la OCDE, extendiendo su influencia mucho más allá de la introducción de normas fiscales puntuales.

Teniendo en cuenta el inmejorable contexto que favoreció la elaboración del Proyecto BEPS, la OCDE puso en marcha, bajo encargo del G20, una carrera contrarreloj para identificar los principales desajustes del sistema fiscal internacional y encontrar soluciones factibles a los mismos. Esta alianza entre el G20 y la OCDE resulta paradigmático del *modus operandi* del primero, en tanto en cuanto se trata de una organización internacional que se ha ido transformado paulatinamente en una institución directiva de política internacional.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> Para un estudio más completo sobre las causas y consecuencias de la competencia fiscal perniciosa, es recomendable la lectura de los trabajos de Thomas Rixen al respecto, especialmente el volumen coordinado junto con Peter Dietsch (DIETSCH y RIXEN (2016)).

<sup>3</sup> Esto es, Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica.

<sup>4</sup> BRAUNER y PISTONE (2015)

<sup>5</sup> MOSQUERA VALDERRAMA (2015).

<sup>6</sup> En este sentido resulta revelador el análisis que realiza Jiejun Zhu al respecto en su breve pero muy provechoso artículo (ZHU (2016)).

Tras un análisis inicial de la situación y de los temas que la OCDE identificó como clave a la hora de solucionar los que considera los principales problemas en materia de fiscalidad internacional,<sup>7</sup> la OCDE ha venido presentando Planes de Acción dedicados a cada uno de los temas que ha decidido encarar a la hora de combatir BEPS. Estos planes fueron objeto de intenso debate durante su elaboración, ya que cualquier parte interesada podía enviar sus comentarios al respecto para completar el análisis de la OCDE. Este mecanismo de consulta supuso, como se verá más adelante,<sup>8</sup> un antecedente en la concepción de la OCDE de la *inclusividad* en la elaboración de normas fiscales: plantear el problema y elaborar una solución de antemano, para luego ofrecer la oportunidad de dar una opinión al respecto a las partes que puedan resultar afectadas por la implementación de dichas normas.

Este trabajo culminó con la publicación, en noviembre de 2016, del Instrumento Multilateral,<sup>9</sup> un tratado multilateral con el que se pretende implementar una parte del Proyecto BEPS, actualizando de una vez la red de convenios de doble imposición de todos los países que lo firmen. El MLI contiene diversas medidas y se caracteriza por una enorme flexibilidad<sup>10</sup>, ya que en realidad sólo son de obligado cumplimiento una pequeña parte de las medidas que propone, muchas de ellas parte de los Estándares Mínimos fijados por la OCDE. Sin embargo, las medidas de obligada rúbrica resultan lo bastante sustanciales como para considerar al MLI como un instrumento legal esencial de cara a comprender el orden fiscal internacional contemporáneo.

## **I.II. Descripción del Proyecto BEPS**

En lo que respecta a su contenido, la OCDE agrupa los Planes de Acción del Proyecto BEPS en base a cuatro conceptos clave:<sup>11</sup>

- **Coherencia:** Comprende acciones dedicadas a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (Plan de Acción 2), refuerzo de la normativa relativa a las empresas vinculadas en el extranjero<sup>12</sup> (Plan de Acción 3), y limitación de la deducción de intereses (Plan de Acción 4).
- **Sustancia:** Comprende acciones dedicadas a regímenes fiscales preferenciales (Acción 5), prevenir el abuso de los tratados (Plan de Acción 6) y la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente<sup>13</sup> (Plan de Acción 7), y asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (Planes de Acción 8 a 10).

---

<sup>7</sup> OCDE (2013) y, más adelante, OCDE (2015a) y OCDE (2015b).

<sup>8</sup> Ver Sección II.II. *El problema de la legitimidad*.

<sup>9</sup> En adelante, MLI por sus siglas en inglés (*Multilateral Instrument*).

<sup>10</sup> Cabe mencionar que un gran número de las acciones del MLI son de carácter optativo. Para un análisis introductorio del concepto de flexibilidad en el MLI, ver GRANT HAP (2017). Para un análisis más detallado de las implicaciones de dicha flexibilidad, ver GARCÍA ANTÓN (2016).

<sup>11</sup> Esta división de las Acciones de BEPS en cuatro categorías la realiza la propia OCDE en su informe interino sobre el marco inclusivo para el periodo de julio 2017 a junio 2018 (OCDE (2018)).

<sup>12</sup> CFCs por sus siglas en inglés (*controlled foreign companies*).

<sup>13</sup> PE por sus siglas en inglés (*permanent establishment*).

- **Transparencia:** Comprende el intercambio de información para *tax rulings* (Plan de Acción 5), evaluación y seguimiento de BEPS (Plan de Acción 11), revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva (Plan de Acción 12), reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Plan de Acción 13), y mecanismos de resolución de controversias (Plan de Acción 14).
- **Horizontalidad:** Comprende las medidas destinadas a la economía digital (Plan de Acción 1) y la adopción del MLI (Plan de Acción 15).

La OCDE, consciente de la imposibilidad de llevar a cabo con éxito reformas armonizadas de calado a nivel global sobre todos los temas planteados por el Proyecto BEPS, escogió una porción de los mismos para calificarlos como “Estándares Mínimos”, esto es, como medidas indispensables a ser adoptadas por todos los países que decidan adherirse al Proyecto BEPS.

Así, de todos los asuntos anteriormente enumerados, sólo una porción de los mismos es abordada a través de los Estándares Mínimos a implementar por el marco inclusivo de BEPS, a saber: (i) lucha contra la competencia fiscal perniciosa, incluyendo regímenes fiscales preferenciales e intercambio de información para *Tax Rulings* (Plan de Acción 5); (ii) prevención del abuso de convenios de doble imposición (Plan de Acción 6); (iii) revisión de la documentación sobre precios de transferencia (Plan de Acción 13); y (iv) mecanismos de resolución de controversias (Plan de Acción 14). Con el objetivo de implementar estos Estándares Mínimos de una forma lo más amplia y consistente posible, la OCDE creó el Marco Inclusivo en junio de 2016, una suerte de comisión con más de 130 participantes hasta la fecha<sup>14</sup> con el que la OCDE ha procurado integrar al mayor número posible de jurisdicciones. El Marco Inclusivo ha informado sobre sus actividades y avances con regularidad,<sup>15</sup> aportando datos y actualizaciones con respecto a sus esfuerzos por implementar los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS, que han sido agrupados en tres objetivos: (i) aumentar de la transparencia fiscal; (ii) alinear la imposición con la generación de valor; y (iii) aumentar la certidumbre en los mecanismos de resolución de conflictos.

Los objetivos relacionados con el aumento de la transparencia fiscal han experimentado un impulso notable con la difusión de los mecanismos de intercambio de información, como el Informe País por País<sup>16</sup>, que numerosas jurisdicciones se han comprometido a adoptar como una obligación para las empresas multinacionales que en ellas operan. Asimismo, el intercambio espontáneo de *tax rulings* afecta ya a más de 17,000 documentos, reduciendo la posibilidad de mantener una red de acuerdos fiscales secretos.

En lo que respecta a la alineación de la tributación con la generación de valor, la revisión de los regímenes fiscales preferenciales, más concretamente los regímenes *Patent Box*, ha resultado, según la OCDE, en la modificación o directamente la eliminación de hasta 112 regímenes preferenciales. Por su parte, el abuso de tratados pretende evitarse a través de la

---

<sup>14</sup> 15 noviembre 2018

<sup>15</sup> Ver OCDE (2017), y también OCDE (2018).

<sup>16</sup> CBCr por sus siglas en inglés (*Country By Country reporting*).

*Versión Preliminar Capítulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---preview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

modificación del modelo de la OCDE para los convenios de doble tributación a través del MLI, que prevé la inclusión de un nuevo preámbulo y una provisión antiabuso en los tratados afectados por dicho instrumento.

Finalmente, con respecto al aumento de la certidumbre en los mecanismos de resolución de conflictos, el MLI ha sido también el principal motor de cambio, introduciendo normas claras en lo que respecta a los procedimientos de acuerdo mutuo.<sup>17</sup> Estos elementos son de carácter obligatorio, una excepción en el MLI, que es, como ya se ha señalado, mayoritariamente optativo.

Cada uno de los Estándares Mínimos se sirve de distintos mecanismos para garantizar su implementación en cada país que forma parte del marco inclusivo. La ambiciosa inclusión de normas elaboradas por la OCDE en los sistemas legales de decenas de jurisdicciones ajenas a la institución supone una injerencia inédita en las legislaciones tributarias de diversos Estados. Si bien es cierto que las recomendaciones de la OCDE ya han inspirado anteriormente —cuando no condicionado— la adopción de normas en todo el planeta, las ecuménicas pretensiones y el penetrante carácter del Proyecto BEPS de la OCDE suponen un refuerzo del dominio de dicha institución en materia de fiscalidad internacional desde un punto de vista legal y de gobernanza.

## **II. Problemas**

El análisis de la implementación de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS plantea al menos dos grandes problemas: uno de tipo legal unido a las dificultades inherentes a su integración en una multitud de jurisdicciones, y otro problema de gobernanza, relacionado con la legitimidad de la OCDE para exportar sus normas a terceros Estados.<sup>18</sup>

### **II.I. Problemática legal: el caso de los trasplantes**

Para analizar un trasplante legal hay dos alternativas clásicas: una basada en el contexto social (Otto Kahn-Freund) y otra en la autonomía legal (Alan Watson). Según Watson, a quien se suele atribuir la primera definición de trasplante legal como el desplazamiento de una norma de un país a otro,<sup>19</sup> a nivel social el trasplante de normas foráneas resulta relativamente fácil ya que, normalmente, las normas legales no son diseñadas para la sociedad en la que terminan operando, lo que no debería ser preocupante.<sup>20</sup> Kahn-Freund, por otro lado, es quien impulsa el debate sobre la necesidad de un análisis del contexto de los trasplantes legales, lo que exigiría un estudio de carácter más multidisciplinar.<sup>21</sup>

Kahn-Freund se alinea con Montesquieu, pues este último afirma que las leyes “*han de ser tan adecuadas al pueblo para quien se dictan que sólo por muy rara casualidad las de una nación convendrán a otra.*”<sup>22</sup> Kahn-Freund advierte de las grandes diferencias entre la interconexión que se da en el mundo desarrollado (que tal vez facilite los trasplantes), y los países en vías de desarrollo, con enormes diferencias en todos los ámbitos. Que haya un libre

<sup>17</sup> MAPs por sus siglas en inglés (*Mutual Agreement Procedures*).

<sup>18</sup> Se trata de un asunto bastante criticado en la literatura. Baste como ejemplo FUNG (2017).

<sup>19</sup> La evolución del concepto de los trasplantes legales y las principales discusiones doctrinales al respecto son tratadas de forma muy didáctica en CAIRNS (2013).

<sup>20</sup> WATSON (1974), p. 94.

<sup>21</sup> KAHN-FREUND (1974).

<sup>22</sup> MONTESQUIEU (1906), p. 18.

comercio de ideas legales de largo alcance no impide que haya obstáculos difíciles de salvar en muchos casos. De todos los elementos propuestos por Montesquieu que dificultan el trasplante de una norma jurídica, Kahn-Freund hace hincapié en el asunto político, y habla de tres características de la diferenciación política:

- las grandes diferencias en el proceso de toma de decisiones entre distintos sistemas políticos, aun a pesar de que traten problemas universales;
- la diferencia entre un sistema democrático parlamentario y uno presidencialista, esto es, la capacidad que tiene el poder ejecutivo de legislar y hasta qué punto puede dejar el diseño de políticas públicas en manos de cuerpos especializados independientes; y, sobre todo,
- los intereses que hay por parte de grupos organizados en la creación y el mantenimiento de instituciones legales.

La tercera característica es crucial, puesto que justifica un análisis de la implementación en los países de destino, y especialmente la ejecución del mismo mediante el estudio de los actores más implicados en y afectados por la implementación de los Estándares Mínimos (asesores fiscales, compañías multinacionales, legisladores, etcétera), es decir, “grupos organizados” en su sentido más amplio.

Este análisis de “grupos organizados” debería hacerse a ambos niveles: tanto al nivel del exportador (en nuestro caso, la OCDE) como del importador (los Estados que implementan sus decisiones). Considerar la implementación de los Estándares Mínimos como una especie de trasplantes legales ya es en sí algo problemático para los estados miembros de la OCDE, pues es la propia OCDE la que propone estas normas; sin embargo, en el contexto del marco inclusivo sí se puede hablar de trasplantes con más ligereza, pues son jurisdicciones ajenas a la OCDE. Pero, ¿no serían los Estados miembros de la OCDE exportadores en sí mismos? Al fin y al cabo, son ellos los que conforman la organización. No obstante, el equipo de legisladores de la OCDE es una institución separada, internacional, diversa, que responde la institución de la que forman parte. Así, identificar a la OCDE como la única fuente podría resultar lógico, pues sus integrantes tienen objetivos diversos, ya que albergan sus propios “grupos organizados” con distintos intereses en lo que respecta a la implementación de los Estándares Mínimos de una u otra manera. El propio Kahn-Freund habla de trasplantes cuando la Organización Mundial del Trabajo establece estándares internacionales para la protección individual.<sup>23</sup>

La perspectiva de Kahn-Freund puede completarse con la crítica que hace Pierre Legrand de la teoría inicial de Watson, aunque tal vez sea esta última demasiado virulenta, al afirmar que los trasplantes legales “son imposibles”.<sup>24</sup> Es cierto que, si asumimos como Montesquieu y Kahn-Freund que el trasplante de una ley implica adoptar más que una mera proposición legal, al importar dicha norma, la interpretación en la jurisdicción importadora será distinta, lo que le dará un significado diferente, lo que alterará la norma. No obstante, en puridad, el trasplante está ahí. El hecho de que una norma originada por A haya sido adoptada por B e insertada en su ordenamiento jurídico es incontestable. Que luego se “convierta” en una norma distinta es algo que obedece a una serie de elementos asociados a la norma que hay que analizar. La afirmación de Legrand de que lo máximo que puede desplazarse de una jurisdicción a otra es

---

<sup>23</sup> KAHN-FREUND (1974), p. 21.

<sup>24</sup> LEGRAND (1997).

una serie de palabras sin significado probablemente sea excesiva. Existe, al menos en el caso de los Estándares Mínimos una noción de lo que dichas reglas significan y, aunque el contexto pueda diferir —incluso enormemente—, hay un elemento común, una *esencia* que perdura, si bien ésta podría quedar gravemente alterada. Llevando este razonamiento a otro campo, ¿no sería lo que rodea a una norma (el “contexto”) también parte de la ley? Esta idea, rumiada también por Legrand en su artículo de 2011 sobre Derrida,<sup>25</sup> aunque excede el propósito de este artículo, constituye otro un dilema que convendría aclarar.

Se puede (debe) compartir la crítica de Legrand a Watson en lo que respecta a su excesivo legalismo, pero no es posible concluir que lo único que se trasplanta es una serie de palabras sin significado. Se trasplanta una norma que se lleva impregnado consigo el aroma del sistema político que la alumbró; asimismo, al ser trasplantada, se empapa igualmente con el contexto del nuevo ordenamiento jurídico en el que se instala. Entre Watson y Legrand está el ejemplo intermedio de Kahn-Freund.

Sin embargo, una vez se ha discernido que existen los trasplantes legales, pero que el contexto tanto de la jurisdicción exportadora como de la importadora son esenciales para poder comprender adecuadamente la norma trasplantada, ¿cómo debe proseguir el análisis en fiscalidad internacional?<sup>26</sup> Este deberá tener al menos tres pasos:

- análisis legalista de la norma en sí;
- análisis del contexto político-social en el que dicha norma se origina; y
- análisis del contexto político-social de la jurisdicción en el que la norma es trasplantada.

Esta evaluación tripartita permitiría obtener una noción bastante aproximada sobre el grado de éxito con el que los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS podrían llegar a ser trasplantados. En lo que respecta a esto último —el éxito de un trasplante legal—, es preciso distinguir entre dos tipos de éxito en el trasplante de una norma: el éxito de la implementación en sí, esto es, de la facilidad con la que pasa a formar parte de un ordenamiento jurídico determinado; y el éxito de la implementación en términos de eficacia de la norma. Watson parece centrarse en el primero; sin embargo, para asegurar el segundo es preciso el análisis del contexto que condiciona la creación e implementación de la norma; es decir, entender el porqué de su nacimiento y saber si se dan las circunstancias adecuadas en el país receptor para garantizar niveles equivalentes de efectividad.

El éxito o fracaso de un trasplante es discutido en profundidad por David Nelken, quien argumenta que para determinar el éxito de un trasplante es necesario algún tipo de evaluación.<sup>27</sup> Sin embargo, esta evaluación presenta tres problemas, ya que:

- ¿qué entendemos por éxito?;
- ¿bajo qué condiciones es exitoso un trasplante?; y
- ¿hasta qué punto determinan las variables culturales con respecto a la relación entre ley y sociedad el éxito de un trasplante?

---

<sup>25</sup> LEGRAND (2011).

<sup>26</sup> Para un uso de la teoría de los trasplantes y el análisis del contexto en fiscalidad internacional, ver LI (2010).

<sup>27</sup> NELKEN (2003).



Lo cierto es que, dice Nelken, no existe un consenso sobre la definición de éxito en esta materia, y mucho menos sobre la forma en que debe ser medido. A este respecto, el trabajo de Berkowitz, Pistor y Richard es revelador,<sup>28</sup> ya que proponen que, para que un trasplante sea bien recibido, es preciso que la jurisdicción importadora cumpla al menos dos requisitos esenciales: adaptación de la norma al ordenamiento jurídico y familiaridad con el sistema legal del que se obtiene la norma trasplantada. Estos dos requisitos se corresponden con el análisis dual de las circunstancias del país exportador (o creador) y del país importador (o receptor) de la norma.

El trasplante también puede dar lugar también a una *fertilización cruzada*,<sup>29</sup> que tiene lugar cuando se favorece la interacción entre diferentes sistemas jurídicos (por ejemplo, entre países de derecho anglosajón y países de derecho civil).<sup>30</sup> Igualmente, el trasplante de una norma puede verse afectado por las características legales, culturales, tecnológicas, políticas y económicas del país receptor del trasplante, lo que puede resultar en una norma diferente a la original.<sup>31</sup> Este marco local puede ser diferente entre países, incluyendo países de un mismo sistema jurídico, y por ello en derecho comparado se deben investigar no solo las similitudes entre normas, sino también las diferencias y sus razones.

Finalmente, se requiere el análisis de la *cultura jurídica* del país, que en este caso se define como “las actitudes, valores y creencias de los actores que influyen en el desarrollo y aplicación de las normas legales”.<sup>32</sup> En derecho fiscal, son muchos los actores que pueden influenciar las normas tributarias: el poder ejecutivo, el legislativo, jueces, académicos, empresas y asociaciones de empresas, la sociedad civil, etc. Esta cultura jurídica puede también ser diferente entre países. Un ejemplo son los países nórdicos, que promueven la transparencia de la administración fiscal, lo que tiene como resultado que cualquier persona puede acceder a la información tributaria de cualquier contribuyente. Esta transparencia estaría protegida en otros países (p. ej., en Brazil, Colombia o Uruguay) mediante el secreto fiscal y el derecho a la confidencialidad.<sup>33</sup> Otro ejemplo es el sistema de consensos (o *polder model*) de los Países Bajos, que ha permitido a la administración tributaria concluir acuerdos vinculantes con contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias (por ejemplo, para regular la obligación tributaria en *leasing*).<sup>34</sup> Este tipo de acuerdos, en otros países tales como Francia, Bélgica o

---

<sup>28</sup> BERKOWITZ et al. (2003).

<sup>29</sup> ÖRÜCÜ (2002).

<sup>30</sup> ÖRÜCÜ (1996).

<sup>31</sup> Por ejemplo, el concepto de *leasing* que se originó en Estados Unidos (país con derecho anglosajón) y fue trasplantado a países con derecho civil tales como Francia, y Colombia. *El leasing* era de dos tipos: operativo y financiero. Sin embargo, en Francia solo se utilizó el concepto de *crédit-bail* (crédito-arrendamiento en español) que regulaba solo una forma de *leasing* (i.e. *leasing* financiero), excluyendo el *leasing* operativo. Véase MOSQUERA VALDERRAMA (2007).

<sup>32</sup> *Ibid.*, pp. 40-42.

<sup>33</sup> MOSQUERA VALDERRAMA et al. (2017)

<sup>34</sup> En *leasing*, existieron cuatro acuerdos (*leasing arrangements*) entre la administración tributaria y la asociación representante de las compañías de leasing en 1983, 1984, 1993 y 1999. Estos acuerdos se consideraban marcos de salvaguardia (*safe harbour*) hasta 1999 cuando se decidió codificar el cuarto acuerdo en forma de decreto. Estos acuerdos tienen un campo de aplicación más extenso que el de los acuerdos anticipados de precios (APA), o convenios celebrados entre la administración tributaria y los contribuyentes con el cual se determina la metodológica para la fijación de precios en las operaciones que éstos realicen con sus vinculados económicos. Véase MOSQUERA VALDERRAMA (2007).

*Versión Preliminar Capítulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-e-book/p/10015206>*

Colombia no podrían tener lugar en virtud del principio de legalidad y del derecho tributario que, al ser de orden público, no permite negociar la obligación tributaria.<sup>35</sup>

Para poder encontrar estos elementos de fertilización cruzada, marco local y cultura jurídica en el análisis de la implementación de normas BEPS se requiere un análisis *bottom-up* (método ascendente) con investigación empírica (entrevistas, encuestas) que permita entender el sistema jurídico, las características locales del país receptor y el rol de los actores, principalmente en el desarrollo y aplicación de las normas tributarias que introduzcan el trasplante legal.<sup>36</sup>

## II.II. El problema de la legitimidad

El principal problema de contar con trasplantes de normas —los Estándares Mínimos— que han sido diseñadas por la OCDE para ser implementados no sólo entre sus miembros sino también en terceros países, consiste en la existencia o no de legitimidad por parte de la OCDE para llevar a cabo tal empresa, más allá de la precisión con la que haya podido elaborar dichas normas. Si se tiene en cuenta lo anteriormente expuesto sobre el contexto que rodea a los trasplantes legales, resulta extremadamente difícil afirmar que los Estándares Mínimos hayan tenido en cuenta las particularidades de todas las jurisdicciones que se han comprometido a implementarlos.

El conflicto de legitimidad en la elaboración de normas de fiscalidad internacional ha sido estudiado en profundidad por uno de los autores de este artículo, Mosquera Valderrama,<sup>37</sup> que distingue entre legitimidad de origen y legitimidad de resultados, ninguna de las cuales es satisfecha por el Proyecto BEPS, pues se limita a dar un papel consultivo a los terceros países, que no han sido tenidos en cuenta a la hora de elaborar los Estándares Mínimos.

En lo que respecta a la legitimidad de origen, es preciso poner de relieve la ausencia de transparencia en el Proyecto BEPS,<sup>38</sup> la ausencia de países no OCDE en la elaboración de la agenda y el proceso de toma de decisiones, y la exclusión de las Naciones Unidas y de otros organismos regionales<sup>39</sup> en la dirección de asuntos de gobernanza fiscal mundial.

---

<sup>35</sup> VANISTENDAEL (1996), págs. 18-19.

<sup>36</sup> Por ejemplo, en el estudio por unos de los autores de este artículo sobre *leasing*, se estableció que el papel del poder legislativo era diferente en los países de estudio. En Colombia, el legislativo dio más importancia a la regulación de los aspectos financieros de *leasing* debido a las anteriores crisis financieras en el país. En Francia, la regulación fue principalmente financiera y tributaria. En cambio, en Estados Unidos, el legislativo introdujo normas que regularan los aspectos tributarios de *leasing*. En los Países Bajos, el legislativo reguló principalmente los aspectos de derecho privado y contable de *leasing*, dejando la regulación tributaria a los acuerdos (*leasing arrangements*) entre la administración tributaria y la asociaciones de compañías de *leasing*. En los Países Bajos, el interés por regular el *leasing* desde el punto de vista del derecho financiero fue mínimo. Otra característica es el papel de las asociaciones de compañías de *leasing*, que fue importante para regular la actividad de *leasing* en Colombia, Estados Unidos y Países Bajos, pero no en Francia. Véase MOSQUERA VALDERRAMA (2007), págs. 243-248.

<sup>37</sup> La siguiente exposición del conflicto de legitimidad en fiscalidad internacional bebe del anteriormente mencionado trabajo de MOSQUERA VALDERRAMA, (2015), que lo desarrolla en mayor profundidad.

<sup>38</sup> Si bien es cierto que los documentos clave del Proyecto BEPS están disponibles al público, no es el caso del proceso de deliberación que tuvo lugar en el seno de la OCDE.

<sup>39</sup> Tales como la Unión Africana, la Comunidad de Desarrollo de África Austral, o la Comunidad Andina, por nombrar tan solo unos pocos ejemplos.

*Versión Preliminar Capítulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

En relación con la legitimidad de resultados<sup>40</sup> destacan los siguientes elementos: las diferencias de objetivos entre países desarrollados, las consecuencias de los incentivos fiscales —que varían entre países desarrollados y países en desarrollo—, la tributación en el país de origen o en el país de residencia como principios generales entre los que pueden optar los distintos convenios para evitar la doble imposición —y que resultan más o menos adecuados en función de las características de cada jurisdicción—, la importancia de los acuerdos bilaterales de inversión, y los distintos mecanismos y recursos disponibles para lograr los objetivos del Proyecto BEPS.

De este problema de legitimidad se extraen las siguientes preguntas: ¿es adecuado que la OCDE dirija el actual modelo de gobernanza fiscal mundial?; y, sobre todo, ¿no sería más apropiado crear un nuevo modelo en el que las necesidades y los recursos de todo tipo de países sean tenidos en cuenta?

### **II.III. Un apunte: el papel de la UE**

En lo que respecta a los conflictos de legitimidad relativos a la implementación de los Estándares Mínimos en países desarrollados, es necesario hacer una precisión con respecto al papel de la UE, que actúa de intermediaria, creando la norma —a través de directivas— que será interpretada en cada Estado miembro, lo que quiere decir que, hasta cierto punto, la UE filtra los Estándares Mínimos. Por tanto, si la implementación de una norma de la OCDE por un Estado miembro es un trasplante, ¿acaso no debería considerarse la redacción de una nueva norma basada en la norma anterior de la OCDE otro trasplante nuevo?

Lo relevante a tener en cuenta es que a raíz del proyecto BEPS, la UE ha llevado a cabo numerosas iniciativas, no todas ellas conforme a las directrices de la OCDE. Es decir, ha utilizado la fiscalidad internacional para sus propios propósitos, como reforzar su legitimidad política. Por tanto, la UE añade una dimensión adicional al conflicto de legitimidad iniciado por el Proyecto BEPS, ya que los Estados miembros de ambas organizaciones deben tener en cuenta todas sus instrucciones, que pueden llegar a ser contradictorias, como es el caso del impuesto a la generación de valor propuesto por la UE, propuesta que no tardó en recibir reacciones de la OCDE, que apostó por llevar a cabo un trabajo más coordinado entre países y regiones,<sup>41</sup> procurando evitar acciones unilaterales en la medida de lo posible.<sup>42</sup>

Sin embargo, en 2008<sup>43</sup> el Consejo ECOFIN de la UE introdujo un estándar de buena gobernanza en el ámbito fiscal para los países de la UE y también para terceros países (es decir, países no pertenecientes a la UE). Este estándar contiene el compromiso de los países de promover transparencia fiscal e intercambio de información y de promover una competencia fiscal más leal.<sup>44</sup> Terceros países requieren introducir este estándar en los acuerdos celebrados

---

<sup>40</sup> Para más información al respecto, ver MOSQUERA VALDERRAMA (2018).

<sup>41</sup> Es decir, bajo su propia tutela.

<sup>42</sup> La postura de la OCDE con respecto a las medidas tributarias temporales para la economía digital (incluyendo sus reacciones a las propuestas de la UE) pueden verse claramente en el OECD Tax Talks #9 que tuvo lugar el 16 de marzo de 2018. Enlace: <http://www.oecd.org/tax/oecd-tax-talks-march-2018.htm>

<sup>43</sup> Conclusiones finales del Consejo de ECOFIN del 14 de Mayo de 2008 (Ref. 8850/08) [https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/en/ecofin/100339.pdf](https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/100339.pdf)

<sup>44</sup> Los conceptos de transparencia e intercambio de información fueron desarrollados por la OCDE bajo el mandato del G20, e incluyen no solo intercambio de información previa petición, sino también el intercambio de información espontáneo y el automático. Esto ha permitido la creación del foro global de transparencia fiscal, que cuenta con más de 100 países participantes. Véase I.J.Mosquera Valderrama, The EU standard of good governance

*Versión Preliminar Capítulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

con países de la UE o la UE (p. ej. en acuerdos de cooperación o acuerdos comerciales).<sup>45</sup> Además, la obtención de ayudas de la UE también están condicionadas al cumplimiento del estándar de buena gobernanza fiscal.<sup>46</sup> Mas recientemente (Abril 2018)<sup>47</sup>, el Consejo ECOFIN introdujo en este estándar los 4 Estándares Mínimos del Proyecto BEPS.

En el documento de Abril del 2018, el Consejo ECOFIN reconoce “*la necesidad de incluir la disposición actualizada sobre buena gobernanza en el ámbito fiscal en los acuerdos pertinentes que hayan de celebrar la Unión y sus Estados miembros, sin perjuicio de sus competencias respectivas, con terceros países, y considera adecuado a este respecto el siguiente texto:*.”

*«Las partes reconocen los principios de buena gobernanza en el ámbito fiscal, como por ejemplo las normas mundiales sobre transparencia e intercambio de información, equidad tributaria y las normas mínimas contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, y se comprometen a aplicarlos. Las Partes promoverán la buena gobernanza en el ámbito fiscal, mejorarán la cooperación internacional en el ámbito fiscal y facilitarán la recaudación de los ingresos fiscales legítimos.»<sup>48</sup>*

Una de las razones para introducir este estándar —no solo en la UE sino también en terceros países— es el interés de la UE por tener un papel predominante en el desarrollo de normas de fiscalidad internacional, así como impulsar el trabajo de la OCDE en este aspecto.<sup>49</sup> La introducción de este estándar de gobernanza fiscal también provoca problemas de legitimidad, dado que al hacer que tanto los acuerdos de cooperación y/o acuerdos comerciales de la UE

---

in tax matters for third (non-EU) countries. Intertax (2019). Para la UE, “La competencia fiscal leal exige que ningún tercer país aplique medidas fiscales perniciosas en el ámbito de la fiscalidad de las empresas. Deben considerarse potencialmente perniciosas las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo notablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en ese tercer país. Ese nivel impositivo notablemente inferior puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente”. Véase Anexo 1 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Estrategia exterior para una imposición efectiva. 28.1.2016

COM(2016) 24 final. [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0019.02/DOC\\_2&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0019.02/DOC_2&format=PDF) página 3.

<sup>45</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, y al Comité Economico y Social Europeo. Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal 28 Abril 2009 COM(2009) 201 final <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:ES:PDF>

<sup>46</sup> De acuerdo con la Comisión Europea, “*en la actualidad, también se está aportando ayuda en el marco del Décimo Fondo Europeo de Desarrollo (FED) -que cubre los años 2008 a 2013- a través de la iniciativa sobre gobernanza, en virtud de la cual la UE ofrece financiación suplementaria a fin de apoyar el diálogo y las reformas en lo que respecta a la gobernanza, entre otros en el ámbito fiscal. Los países que puedan acogerse a la ayuda al desarrollo y que, tras una evaluación basada en la elaboración de un perfil de gobernanza, adquieran compromisos concretos (programa de acción sobre gobernanza) podrán obtener una dotación adicional en función de su grado de compromiso*”. Ibid. COM(2009) 201, página. 10.

<sup>47</sup> Conclusiones finales del Consejo de ECOFIN del 26 de Abril de 2018 (Ref. 8644/18 FISC 180). <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8344-2018-INIT/es/pdf>

<sup>48</sup> Conclusiones finales del Consejo de ECOFIN del 26 de Abril de 2018 (Ref. 8644/18 FISC 180). <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8344-2018-INIT/es/pdf> página. 5

<sup>49</sup> La Comisión establece que, “[c]omo una de las principales potencias políticas y económicas internacionales, la UE tiene ahora, además, el importante papel de seguir apoyando el proyecto BEPS y de impulsar su expedita y diligente aplicación en el mercado único y a nivel internacional” [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0019.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0019.02/DOC_1&format=PDF) página 5.

*Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-e-book/p/10015206>*

como la ayuda de Fondos Europeos de Desarrollo dependan del cumplimiento del estándar de buena gobernanza en el ámbito fiscal, países que no se han comprometido al Marco Inclusivo del Proyecto BEPS tendrán que hacerlo para poder recibir ayuda Europea y para poder concluir dichos acuerdos comerciales y de cooperación.<sup>50</sup>

### **III. Soluciones y Metodología**

La propia OCDE es consciente de la dificultad de evaluar el desarrollo de la implementación de los Estándares Mínimos y demás propuestas contenidas en el proyecto BEPS: “*Sin embargo, la implementación de las medidas BEPS todavía se encuentra en una fase inicial, y la obtención de resultados más tangibles aún está por ver. Tal y como se ha reconocido en el Informe de Acción BEPS 11 sobre Medir y Monitorizar BEPS, un desafío notable para determinar el alcance y el impacto de BEPS es la escasez de información relevante y las limitaciones significativas de las fuentes de información existentes.*”<sup>51 52</sup>

Marian es un autor clave para entender el análisis de trasplantes legales en fiscalidad internacional como una herramienta adecuada para el estudio de la implementación de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS: en su artículo “The Discursive Failure in Comparative Tax Law”,<sup>53</sup> describe las distintas alternativas de análisis de derecho comparado dentro del ámbito del derecho tributario. Puesto que la principal preocupación del Proyecto GLOBTAXGOV es dilucidar cómo puede implementarse la misma serie de normas (los Estándares Mínimos) en una serie de países de tan distinto pelaje, tiene sentido enmarcar la investigación en lo que se conoce como enfoque cultural,<sup>54</sup> rama del derecho comparado que estudia las diferencias entre normas en vez de sus similitudes, y en la que encajan las teorías de Legrand y Nelken en lo que respecta a la importancia del contexto en la implementación de normas foráneas.

Sin embargo, un estudio de los trasplantes legales, aunque ya es de por sí una tarea ardua, resultaría incompleto sin tener en cuenta las siguientes hipótesis:

- la falta de legitimidad de la OCDE a la hora de establecer Estándares Mínimos en las normas de tributación internacional de otros países, especialmente con respecto a aquéllos que no pertenecen a la OCDE; y
- el creciente rol de la UE, que no sólo implementa normas del proyecto BEPS, sino que va más allá al disputarle la *hegemonía* a la OCDE en algunos ámbitos.

---

<sup>50</sup>Esto afectaría por ejemplo países de Africa, Caribe y Pacifico que están en proceso de negociación del nuevo COTONU Acuerdo Comercial y países de ASIA (ASEAN en Ingles que consiste de Singapur, Malasia, Vietnam, Tailandia, Indonesia y Filipinas) que están también en proceso de negociación de un acuerdo comercial con la UE.

<sup>51</sup> “*However, the implementation of the BEPS measures is still at an early stage, and more tangible results are yet to come. As recognized in the BEPS Action 11 Report on Measuring and Monitoring BEPS, a major challenge of assessing the scale and impact of BEPS is the scarcity of relevant data and the significant limitations of existing data sources.*” Traducción del autor, obtenido de OCDE (2018), p. 3.

<sup>52</sup> Sin embargo, ya existen algunos análisis al respecto, entre los que cabe mencionar el llevado a cabo por IBFD (BARROGARD et al. (2018)).

<sup>53</sup> Se trata de un artículo verdaderamente esencial a la hora de entender esta materia (MARIAN (2010)).

<sup>54</sup> *Cultural approach*, según Marian.

Por ello, un estudio mínimamente preciso debería incluir, al menos, una representación de países ajenos a la OCDE con distintos conflictos y prioridades en lo que respecta a la política fiscal internacional, y un grupo de países que sean miembros de la OCDE, y que estén tanto dentro como fuera de la OCDE. Así, el Proyecto GLOBTAXGOV ha decidido estudiar las siguientes jurisdicciones: Australia, Colombia, España, Estados Unidos, India, Irlanda, México, Nigeria, Países Bajos, Senegal, Singapur y Sudáfrica.

La elección de estos países se ha llevado a cabo en base a los siguientes criterios:

- Criterio geográfico: Se ha procurado abarcar una extensión lo más extensa y diversa posible al elegir tres países de cada una de las siguientes regiones: América (Colombia, Estados Unidos y México), Europa (España, Irlanda y Países Bajos), África (Nigeria, Senegal y Sudáfrica) y Asia-Oceanía (Australia, India y Singapur).
- Criterio del sistema jurídico: Siete de los países elegidos tienen un sistema legal basado en el derecho anglosajón (Australia, Estados Unidos, India, Irlanda, Nigeria, Singapur y Sudáfrica), mientras que otros cinco (Colombia, España, México, Países Bajos y Senegal) tienen un sistema legal basado en el derecho continental.
- Criterio económico: Cinco de los países escogidos son considerados países desarrollados (Australia, España, Estados Unidos, Irlanda y Países Bajos), mientras que los siete restantes (Colombia, India, México, Nigeria, Senegal, Singapur y Sudáfrica) son países en vías de desarrollo, recientemente industrializados, emergentes o BRICS.
- Criterio de compromiso: Asimismo, se ha procurado tener en cuenta la participación de los países seleccionados en el Proyecto BEPS, tanto en el proceso de toma de decisiones a través del Grupo BEPS 44 (Australia, Colombia, España, Estados Unidos, India, Irlanda, México, Nigeria, Países Bajos y Sudáfrica), como simplemente adheridos al Proyecto BEPS (Nigeria, Senegal y Singapur).
- Criterio de filiación: Finalmente, se ha procurado que seis de los países seleccionados sean miembros de pleno derecho de la OCDE (Australia, España, Estados Unidos, Irlanda, México y Países Bajos), y que a su vez la mitad de los mismos sean Estados miembros de la UE.

Una vez escogidos los países, es preciso señalar la metodología adecuada, basada en el estudio triple que hemos apuntado antes: análisis de la norma, análisis del contexto de quien origina la norma, y análisis de la implementación de dicha norma. Las tres requieren un trabajo de investigación documental previo para recopilar la información necesaria y realizar el análisis teórico adecuado. Sin embargo, y teniendo en cuenta la importancia del contexto que envuelve a los trasplantes legales, es preciso realizar trabajo de campo con un análisis *bottom-up* (método ascendente) que resulte en una investigación empírica, es decir, analizar cómo se han implementado las normas en jurisdicciones concretas. Para ello, lo idóneo es ponerse en contacto con los actores relevantes en cada país en lo que respecta a la adopción de los Estándares Mínimos: ejecutivo, legislativo, jueces, académicos, asociaciones de empresas, empresas, sociedad civil, etc.. La correcta realización del trabajo documental servirá para hacer una identificación preliminar de estos actores, de los que se extraerá la información necesaria a través de entrevistas y cuestionarios con el objeto de poder realizar análisis cualitativos y cuantitativos de la información recabada.

*Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

Finalmente, y puesto que la naturaleza del objeto de estudio exige prestar atención a las diferencias, la preparación de seminarios en los que estos actores puedan interactuar y compartir sus divergencias y sus puntos de encuentro resulta asimismo necesaria.

## CONCLUSIONES

Analizar la ley dentro de su contexto o de su cultura no es algo nuevo, ya que, como se ha visto en el análisis de los trasplantes legales, existe una nutrida bibliografía que presta atención a ese otro componente —el poso que dejan en la norma las circunstancias que la rodean tanto en origen como en destino—, pero lo que sí es novedoso es la consciencia que los fiscalistas han adquirido de dicho fenómeno como consecuencia de la atención política y social que ha recibido la fiscalidad internacional en los últimos años. Urge, pues, embarcarse en proyectos de investigación que recojan las particularidades de distintas jurisdicciones para ver cómo reaccionan a la penetración por parte de normas con vocación universal —tales como los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS— en sus ordenamientos. El Proyecto GLOBTAXGOV, en su análisis de los trasplantes de los Estándares Mínimos del Proyecto BEPS dentro y fuera de la OCDE, supone un esfuerzo necesario para conocer hasta qué punto influyen las diferencias entre jurisdicciones, diferencias que tal vez no sean visibles en la letra de sus leyes, pero que resultan cruciales a la hora de garantizar el éxito de dichos trasplantes, no sólo en teoría, sino también en práctica, es decir, en tanto en cuanto resuelvan los problemas que aspiran a solucionar y atiendan a las necesidades de las jurisdicciones en las que penetran.

En definitiva, un análisis riguroso y completo de la implementación de los Estándares Mínimos exige tener en cuenta a Legrand cuando afirma que “[l]a ley no existe en el vacío; es un fenómeno social, aunque solo sea porque, como mínimo, opera en el seno de una sociedad.”

55

## BIBLIOGRAFIA CITADA

- BARROGARD, Emma., CALDERÓN MANRIQUE, Diana, DE GOEDE, Jan P., GUTIÉRREZ, Carlos, y VERHEUL, Guido (2018): “Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries. An assessment of priorities, experiences, challenges and needs of developing countries”, Bonn, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), 116 pp. [consultado a 02-10-2018]. Disponible en: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wp\\_implementing\\_beps\\_package\\_developing\\_countries.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wp_implementing_beps_package_developing_countries.pdf)
- BRAUNER, Yariv & PISTONE, Pasquale (eds.) (2015): BRICS and the Emergence of International Tax Coordination, IBFD 2015, Online Books IBFD.
- CAIRNS, J.W. (2013): “Watson, Walton, and the history of “Legal Transplants””, *Georgia Journal of International and Comparative Law*, Vol. 41, N° 3, pp. 637-696. ISSN: 0046-578X
- DIETSCH, Peter y RIXEN, Thomas (Eds.)(2016): Global Tax Governance: What is Wrong with It and How to Fix It, Colchester, ECPR Press, 2016, 382 pp. ISBN: 9781785521263

---

<sup>55</sup> “Law does not exist in a vacuum; it is a social phenomenon if only because, at the minimum, it operates within a society.” T. del A. (LEGRAND (1996), p. 238).

*Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-book/p/10015206>*

- FUNG, Sissie (2018): “The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project”, *Erasmus Law Review*, Nº 2, pp. 76-88. ISSN: 2210-2671
- GARCÍA ANTÓN, Ricardo (2016): “The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor’s New Clothes?”, *World Tax Journal* 2016, Vol. 2, Journals IBFD
- GRANT HAP, Adrián (2017): “OECD Multilateral Convention: Flexibility versus the BEPS Project 2017”, White Papers IBFD
- KAHN-FREUND, Otto (1974): “On Uses and Misuses of Comparative Law”, *Modern Law Review*, Vol. 37, Nº 1, pp. 1-27. ISSN:1468-2230
- BERKOWITZ, Daniel, PISTOR, Katharina y RICHARD, Jean-François (2003): “The Transplant Effect”, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 51, Nº 1, pp. 163-204. ISSN 0002-919X
- LEGRAND, Pierre (1996): “How to compare now”, *Legal Studies*, Vol. 16, Nº 2, pp. 232-242. ISSN: 0261-3875
- LEGRAND, Pierre (1997): “The Impossibility of ‘Legal Transplants’”, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 4, Nº 2, pp. 111–124. ISSN: 1023-263X
- LEGRAND, Pierre (2011): “Siting Foreign Law: How Derrida Can Help”, *Duke Journal of Comparative & International Law*, Vol. 21, Nº 3, pp. 595-630. ISSN 1053-6736
- LI, Ju (2010): “Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR”, *Theoretical Inquiries in Law*, Vol. 11, Nº 2, pp. 655-685. ISSN (Online): 1565-3404
- MARIAN, Omri (2010): “The Discursive Failure in Comparative Tax Law”, *American Journal of Comparative Law*, Vol. 58, Nº 2, 1 March 2010, pp. 415-470. ISSN 0002-919X
- MONTESQUIEU (1906): “El Espíritu de las Leyes” (Tomo I) (Traducc. Siro GARCÍA DEL MAZO, Madrid, Librería General de Victoriano Suárez), 495 pp.
- MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna (2007): *Leasing and Legal Culture: Towards consistent behaviour in tax treatment in civil law and common law jurisdictions*, tesis doctoral, Vdm Verlag (356 págs.).
- MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna (2015): “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism”, *World Tax Journal*, Vol. 7, Nº 3. ISSN: 1878-4917
- MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna (2018): “Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bulletin for International Taxation*, 2018, Vol. 72, Nº 3, pp. 160-170. ISSN: 0007-4624
- MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna., MAZZ, Addy., SCHOUERI, Luis Eduardo., QUIÑONES, Natalia., ROELEVELD, Jennifer., PISTONE, Pasquale. y Zimmer Frederik. (2017), *The Rule of Law and the Effective Protection of Taxpayers’ Rights in Developing Countries*, WU International Taxation Research Paper Series 2017(10).
- NELKEN, David (2003): “Comparatists and transferability”, en: LEGRAND, Pierre y MUNDAY, Roderick (Eds.): *Comparative Legal Studies: Traditions and Transitions*, Cambridge, Cambridge University Press, *Comparative Legal Studies and its Futures*, capítulo 12, pp. 437-466. ISBN-13: 978-0521818117
- OCDE “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (2013) [consultado a 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OCDE “Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries” (2014) [consultado a 02-10-2018]. Disponible en:



Versión Preliminar Capitulo libro: 'Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas', ISBN 978-84-1308-800-6, colección Estudios - Aranzadi, - Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, dirigida por Dr. Antonio Cubero Truyo y Dr. Patricio Masbernat. Disponible: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/ebook---proview/tributacion-internacional.-fiscalidad-en-las-inversiones-transfronterizas-e-book/p/10015206>

- <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>
- OCDE “Nota Explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (2015a) [consultado a 02-10-2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>
- OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report” (2015b) [consultado el 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
- OCDE “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report” (2015c) [consultado el 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>
- OCDE “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report” (2015d) [consultado el 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OCDE “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report” (2015e) [consultado el 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>
- OCDE “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, Final Report” (2015f) [consultado el 02-10-2018]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>
- OCDE “Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2016-June 2017” (2017) [consultado a 02-10-2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>
- OCDE “Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018” [consultado a 02-10-2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>
- ÖRÜCÜ, Esin (1996): “Mixed and Mixing Systems: A Conceptual Search”, en: ÖRÜCÜ, E., ATTWOOLL, E. y COYLE, S. (eds.): *Studies in Legal Systems: Mixed and Mixing*, Kluwer Law International. ISBN-13: 78-9041109064
- ÖRÜCÜ, Esin (2002): Chapter 1. “Unde vendit, quo tendit comparative Law?”, en HARDING, xx y ÖRÜCÜ, Esin (Eds.): *Comparative law in the 21st century* (W.G. Hart Legal Workshop Series). Kluwer Law International (London, the Hague/New York). ISBN-13: 978-9041198754
- RIXEN, Thomas (2011): “Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance”, *Global Governance*, Vol. 17, N° 4, pp. 447-468. ISSN: 1075-2846
- RONZONI, Miriam (2014): “Global Tax Governance: The Bullets Internationalists Must Bite – And Those They Must Not”, *Moral Philosophy and Politics*, Vol. 1, N° 1, pp. 37-59. ISSN: 2194-5616
- VANISTENDAEL, Frans (1996): “Legal framework for taxation”, en THURONYI V. (ed.), *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*, International Monetary Fund, Washington D.C.
- WATSON, Alan (1993): *Legal Transplants, An Approach to Comparative Law* (2a ed.), Athens y Londres, Scottish Academic Press Ltd, p. 96. ISBN: 0-8203-1532-X
- ZHU, Jiejun (2016): “G20 Institutional Transition and Global Tax Governance”, *The Pacific Review*, Vol. 29, N° 3, pp. 465-471. ISSN: 0951-2748