

LA INFLUENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN EL PODER TRIBUTARIO DE LOS EEMM SOBRE EL GRAVAMEN SOCIETARIO¹

Ester Machancoses García
Profesora Titular de Universidad
Universitat de València

RESUMEN

El presente trabajo aborda el problema de la regulación actual del impuesto sobre sociedades en el plano comunitario. Para ello, en primer lugar, la investigación pone de manifiesto el problema de la regulación societaria en el ámbito comunitario: un poder tributario sin poder y una erosión del gravamen societario (punto 1). En segundo lugar, se tratan las iniciativas políticas y legislativas, por parte de la OCDE y de la Unión Europea, para hacer frente al problema mundial actual del gravamen societario (punto 2). El trabajo concluye con la necesidad de un debate mundial sobre los criterios de justicia que deben presidir las nuevas normas de la fiscalidad de las empresas. Solo así es posible cuestionar el criterio actual de la residencia y avanzar en la regulación justa mundial del gravamen societario (punto 3).

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, Derecho fiscal europeo, BEPS

ABSTRACT

The present work tackles the problem of the current corporate tax regulation for the Member States. For this purpose, the research takes as a starting point the problem of the current fiscal legal framework: a domestic tax power without power, and the erosion of corporate tax enforcement (section 1). Secondly, the present study focuses on both the OECD and European political and legislative initiatives aimed at addressing the current global problem of corporate taxation (section 2). This work ends with the need of a worldwide debate

¹ Este estudio se enmarca en dos proyectos de investigación sobre economía colaborativa: Proyecto I+D+I ECOEB, "Economía colaborativa, economía social y bienestar", DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER); Proyecto I+D+I "La regulación de la economía colaborativa", DER2015-67613-R (MINECO/FEDER)

on the justice tax criteria that must prevail in the new international and European corporate tax rules. That is the only way it is possible to question the current residence tax criteria thus thriving towards a fair worldwide corporate tax regulation (section 3).

Key words: Corporate Tax, European Tax Law, BEPS

1. ESTADO DE LA CUESTIÓN: UN PODER TRIBUTARIO SIN PODER

En las postrimerías del siglo XX y principios del siglo XXI, de acuerdo al derecho fiscal europeo en materia de imposición directa, la SOBERANÍA FISCAL de los Estados miembros es más bien programática, dado el vaciamiento de principios de justicia tributaria provocados por los límites de un derecho internacional (CDIs) y comunitario dirigidos a la eliminación de obstáculos fiscales, sin articular ningún mecanismo jurídico garante de una imposición mínima de las rentas societarias. Dicho de otra forma, los Estados miembros, de acuerdo a la configuración actual del poder tributario y sus límites, a la hora de establecer una presión fiscal “justa” sobre las empresas con gran movilidad transnacional, esto es, acorde a los principios de justicia material que conforman el deber de contribuir de “todos” conforme a su capacidad económica, se encuentra limitada por un Derecho fiscal europeo cuya implementación ha tenido por finalidad esencial la eliminación de la doble imposición y la expansión y competitividad de las empresas, sin salvaguardar en dicha implementación la existencia de mecanismos jurídicos nacionales garantes de una presión fiscal mínima en el impuesto sobre sociedades a nivel de la UE.

Por un lado, la exigencia de hacer efectivas las libertades recogidas en el TFUE (eliminando todo obstáculo fiscal y prohibiendo toda norma interna que suponga un trato fiscal más desfavorable a la situación comunitaria que a la interna) y, por otro lado, un derecho derivado caracterizado por la falta de armonización de normas fiscales en materia de imposición directa (ej. Directivas sobre dividendos, intereses y cánones, cuyo propósito ha sido armonizar el reparto del derecho de imposición, pero no armonizar ningún aspecto normativo del propio impuesto sobre sociedades), en un contexto económicamente globalizado y digitalizado, han dado lugar a una limitación de la soberanía fiscal mucho más contundente que de haber existido un contexto armonizado, dejando al TJUE la función de legislar y al Consejo sin apenas función normativa, bajo la sombra de la subsidiariedad y la unanimidad².

² HERRERA MOLINA y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, después de realizar un análisis sobre la jurisprudencia comunitaria en materia de imposición directa afirman: *“la falta de armonización en la imposición directa, unida a la aplicación de las libertades comunitarias efectuada en este ámbito por el TJCE, se traduce en una limitación de la soberanía de los Estados de mayor calado que la que derivaría de dicho proceso armonizador”* (Vid. HERRERA MOLINA, P. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. “Tendencias del Tribunal de Justicia en materia de imposición directa”, en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Coordinado por LASARTE y ADAME, CEF nº 21, 2010, página 324). En sentido similar, VANISTENDAEL, frente la armonización realizada por el Tribunal de Luxemburgo en materia de imposición directa abogaba por la cesión de competencias a la Comunidad europea para tener, paradójicamente, más soberanía fiscal, si bien, de esta forma sería el Consejo y no el Tribunal de Luxemburgo,

— En este estado del derecho, en el uso de esta soberanía fiscal de los Estados miembros, limitada de forma expresa, por un derecho internacional (CDI) y comunitario (TUE, TFUE y Directivas) dirigido a la atribución del derecho de imposición sin garantizar una tributación efectiva y, de forma tácita, por un contexto provocado por el propio derecho internacional y comunitario, de competencia fiscal en el que el tributo es decisivo en la movilidad de los grandes agentes económicos, la REGULACIÓN ACTUAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES se caracteriza por una gran diversidad de regulaciones sobre la imposición de las rentas societarias con un mínimo común denominador: la progresiva minoración de los tipos de gravamen y de la base imponible de rentas societarias con gran movilidad³. El hecho de dejar en manos de los Estados las medidas impositivas sobre las rentas societarias, sin una mínima armonización garante del gravamen societario, implica necesariamente un aumento en las disparidades entre los sistemas tributarios nacionales que entran en el ámbito de la competencia fiscal lesiva (y en el ámbito comunitario, también en las Ayudas de Estado)⁴.

— Como consecuencia de la regulación actual de la imposición sobre las empresas, los GRANDES GRUPOS MULTINACIONALES soportan una ESCASA O NULA TRIBUTACIÓN EFECTIVA por las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad empresarial, a pesar de la obtención de ingentes beneficios empresariales. Esta escasa o nula tributación es más acuciante en el ámbito de grandes corporaciones con un componente tecnológico. Este tratamiento fiscal responde a planificaciones fiscales del grupo que buscan el ahorro fiscal, en unos casos abusando del derecho, y en otros casos ejerciendo una auténtica economía de opción ajena a cualquier abuso del derecho (CDIs y Directivas comunitarias básicamente). Las grandes empresas aprovechan las sinergias entre las disparidades de las legislaciones internas, el reparto de la potestad tributaria de los CDIs y la eliminación de la retención en la fuente de dividendos, intereses y cánones recogidos en las Directivas comunitarias, entre otros aspectos normativos de la regulación de las rentas societarias.

— Los efectos de la escasa tributación, en el ámbito de la imposición sobre la renta de las sociedades, provoca una EROSIÓN RECAUDATORIA DE LAS ARCAS PÚBLICAS de los Estados y unos sistemas tributarios con grandes desigualdades de presión fiscal entre las rentas de escasa movilidad (ej. rentas del trabajo, pensiones, pequeñas empresas) y las de gran movilidad. Las estimaciones más conservadoras indican que el fenómeno BEPS se traduce en unas pérdidas globales de recaudación del Impuesto

como ocurre ahora, el que armonice esta materia. (VANISTENDAEL, E, “The European Tax Paradox: How Less Begests More”, IBFD, 50/1996)

³ En el caso de España, como en la mayoría de países, el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades evoluciona a la baja. En 2014 era del 30%, en 2015 del 28% y a partir de 2016 el 25%. Por otra parte, si bien es cierto que, con la crisis económica y financiera iniciada en 2007, en los últimos años el tratamiento de determinados ingresos y gastos que conforman la base imponible ha tenido por finalidad el ensanchamiento de la base imponible (por ejemplo, con la introducción de limitación a la deducibilidad de intereses desde 2015), no son pocos los incentivos fiscales de política económica. Por ejemplo, el 21 LIS que establece, bajo ciertas condiciones, la exención de los dividendos procedentes del extranjero y el art. 23 LIS que establece un régimen de patent box, dirigido a la exención de parte de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles creados por la empresa.

⁴ LASARTE ÁLVAREZ, J. “Breve comentario sobre la situación actual”,..., págs 49 y ss.

sobre sociedades entre 100 y 240 mil millones anuales de dólares estadounidenses y, en términos porcentuales de los ingresos fiscales, se calcula que dicho impacto es mayor en países en desarrollo respecto de los países desarrollados⁵.

— En este estado de la cuestión, podemos concluir que, en un contexto económico globalizado y ausente de una mínima armonización de la imposición de las rentas societarias, los límites por parte de las normas internacionales y comunitarias, al poder financiero de los Estados, no pueden prescindir de los principios de justicia tributaria para servir únicamente a la eliminación de obstáculos fiscales en aras, únicamente, del logro de la internacionalización y competitividad empresarial. Sin embargo, esto es lo que ha ocurrido. La conformación de los límites del derecho internacional y del derecho fiscal europeo ha abrazado así una suerte de PODER TRIBUTARIO SIN PODER y, por ende, de obsolescencia programada de la imposición sobre la renta societaria de las grandes corporaciones o, dicho de otra forma, se ha pergeñado la crónica de una muerte anunciada de la imposición sobre la renta de las grandes corporaciones de acuerdo a criterios de justicia financiera. Veremos que nos depara la época postBEPS.

Ejemplos ilustrativos de esta afirmación, son de diferente calado, pero todos ellos muestran la impotencia de los Estados por gravar las rentas de las grandes corporaciones: Los escándalos públicos difundidos por los medios de comunicación sobre la nula o escasa tributación de multinacionales y sobre los pactos tributarios a puerta cerrada entre administraciones tributarias y corporaciones (caso LuxLeaks); El emplazamiento por los parlamentos, como el británico, a presidentes de las grandes corporaciones para preguntarles por qué no pagan impuestos, como si la respuesta de la fiscalidad a la carta regulada por los mismos Estados la desconocieran dichos parlamentos; El hecho de que, en la UE, la obligación de pagar 13.000 millones al erario público, por una multinacional como Apple, consecuencia de haber logrado un ahorro fiscal a través de una planificación fiscal agresiva, haya venido de la mano de una norma sobre la competencia, que no es de naturaleza tributaria; Las medidas de minoración de gasto público y aumento del endeudamiento de algunos países, como España que, en plena crisis económica y financiera, no han podido acudir a la tributación en la fuente, por ejemplo, para lograr la contribución al gasto público por las grandes tecnológicas (como Uber, Airbnb, Facebook, Google) que desarrollan una ingente actividad en nuestro territorio aunque sin presencia física significativa y que, de conformidad con las normas internacionales y comunitarias, España no tiene potestad tributaria para gravarlas.

2. LAS MEDIDAS DE LA UE PARA RESOLVER EL PROBLEMA: ¿HACIA LA JUSTICIA EN LA CONTRIBUCIÓN AL GASTO PÚBLICO?

Con la crisis económica y financiera de 2007 retorna con contundencia la necesidad de encontrar soluciones para sanear las arcas públicas y, entre las nuevas formas de financiación del gasto público regresa el debate en las instituciones internacionales y comunitarias de cómo luchar contra la competencia fiscal perniciosa de los Estados, aunque ahora

⁵ Vid. Informe de progreso de la OCDE sobre la implementación de las normas BEPS entre julio 2016 y junio de 2017: “*Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2016 - June 2017...*”.

reorientada al problema de la escasa o nula tributación por las grandes corporaciones que, utilizando las sinergias de normas internas, convenios y Directivas, logran escapar a la tributación. Esto es, ante el mismo problema, ya puesto de manifiesto en la década de los 90 (“harmful tax competition”), se traslada el planteamiento de la responsabilidad de los Estados al contribuyente (a las multinacionales)⁶. En el marco del nuevo paradigma del gravamen sobre la renta de las sociedades (lucha contra la evasión y el fraude fiscal), la UE, alineada en gran medida con las políticas de la OCDE, aborda el problema desde tres frentes: 1) Medidas de coherencia, sustancia y transparencia para luchar contra el fenómeno BEPS (Base erosion and profit shifting), utilizado por muchos grupos multinacionales, de conformidad con las 15 Acciones desarrolladas por la OCDE; 2) Medidas para el gravamen societario en la fuente de las grandes corporaciones tecnológicas, que la OCDE desarrolla en el marco de la Acción 1 del Plan BEPS “retos tributarios de la economía digital”; 3) Medidas armonizadoras del impuesto sobre sociedades a nivel de la UE, con el propósito de hacer efectivo un gravamen mínimo justo para estas corporaciones.

— En primer lugar, entre las MEDIDAS DE COHERENCIA, SUSTANCIA Y TRANSPARENCIA PARA FRENAR EL FENÓMENO BEPS en alineación con las Acciones del Proyecto BEPS de la OCDE⁷, la UE ha aprobado medidas de estándares mínimos armonizados, con carácter uniforme para todos los EEMM, y medidas *soft law* de coordinación de las políticas fiscales, así como otras normas no recogidas en el Proyecto BEPS como el impuesto de salida. En concreto:

- 1) En relación con la coherencia internacional del impuesto sobre sociedades (acciones 2 a 5 del Plan BEPS): 1º) La Directiva matriz filial y el artículo 9 de la Directiva ATAD, han exigido la transposición, y se aplican a nivel de la UE desde 2016 y 2019, respectivamente, disposiciones para eliminar los desajustes híbridos⁸ (Acción 2

⁶ Sobre la evolución de la política fiscal internacional véase el trabajo ya realizado en: MACHANCOSES GARCÍA, E. (2018).

⁷ En febrero de 2013 la OCDE elaboró un informe sobre el problema de la erosión de bases imponibles del impuesto sobre sociedades y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación (Informe BEPS 2013). Este informe recomienda la elaboración de un plan de acción a escala mundial para resolver el problema BEPS. De acuerdo con las recomendaciones de este informe, en julio de 2013 se elaboró un Plan de acción. Este Plan de acción demanda cambios fundamentales en los mecanismos actuales y la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso, incluyendo disposiciones anti-abuso, diseñados para evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Para ello, identifica las 15 acciones necesarias para paliar el fenómeno BEPS, establece unos plazos para poner en marcha dichas acciones (Anexo A del Plan), y concreta el cauce jurídico para implementar dichas acciones (Plan BEPS 2013). En octubre de 2015 se aprobaron los informes finales sobre todas las actuaciones contenidas en el Plan de Acción, aunque en muchos de ellos las medidas se posponen por falta de consenso.

⁸ En la Directiva matriz filial (Directiva 2011/96/UE) se modifica el art. 4 para impedir la aplicación de la exención a los dividendos procedente de otro EM cuando hayan constituido un gasto deducible en la entidad que distribuye el dividendo. De aplicación uniforme desde 2016 (Directiva 2014/86/UE). Por otro lado, la Directiva ATAD o “anti-BEPS” aprobada el 12 de julio de 2016, por su acrónimo en inglés: ATAD, *Anti-Tax Avoidance Directive*, Directiva anti abuso en materia tributaria (Directiva 2016/1164/UE), incorpora el artículo 9 para hacer frente a las asimetrías híbridas entre las legislaciones de los EEMM. En 2017 se ha modificado para extender su ámbito de aplicación a las asimetrías híbridas con terceros Estados (vid. Directiva 2017/952/UE). Esta regulación exige la transposición por todos los EEMM antes del 31 de diciembre de 2018 para su entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Plan BEPS)⁹; 2º) También desde enero de 2019 es de obligado cumplimiento a nivel de la UE, de conformidad con los artículos 4 y 7 de la Directiva ATAD, un marco uniforme de normas de transparencia fiscal internacional (Acción 3 del Plan BEPS¹⁰) y de normas que limitan la deducibilidad de los intereses para evitar situaciones de subcapitalización (Acción 4 Plan BEPS¹¹). En el contexto internacional de la OCDE, sin embargo, estas medidas se reducen a recomendaciones para los Estados que decidan incluirlos en sus legislaciones internas; 3º) Por último, en relación con la acción 5 del Plan BEPS, dirigida a combatir la competencia fiscal perniciosa de los Estados, ya acuñada en 1996 y 1998 por la UE y OCDE ("*harmful tax competition*"), respectivamente, como paradigma de la política fiscal internacional en aquéllos años, la OCDE no pretende armonizar los sistemas tributarios internos sino introducir normas de sustancia y transparencia¹². En el ámbito de dotar de mayor transparencia, a los acuerdos tributarios internos entre

⁹ Las medidas adoptadas en la Acción 2 (*eliminar los desajustes híbridos*) se centran en la modificación de disposiciones del Modelo de Convenio y en la concreción de recomendaciones sobre la articulación de medidas internas dirigidas a neutralizar los efectos de los instrumentos y entidades híbridas (como la doble no imposición, doble deducción o *double non-taxation*, *double deduction* o el diferimiento a largo plazo). A nivel internacional, los CDIs van a ver modificadas sus disposiciones con ocasión del Instrumento Multilateral (Acción 15), y con la actualización del Modelo de la OCDE en noviembre de 2017. Véanse sobre la Acción 2: el Informe provisional 2014, el Informe final 2015, el proyecto de debate público de 22 de agosto de 2016: Public Discussion Draft BEPS Action 2: Branch mismatch structures; y, el informe de 2017, que recoge las conclusiones: OECD (2017), *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*, Action 2: *Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264278790-en>

¹⁰ En la Acción 3 ("*refuerzo de la normativa controlled foreign companies, (CFC)*") se recogen distintas recomendaciones sobre el diseño de normas CFC de transparencia fiscal internacional, que resulten eficaces. Dichas recomendaciones han sido concebidas para garantizar que las jurisdicciones, que opten por implementarlas, apliquen normas que impidan de manera más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rentas u otros rendimientos a filiales situadas en el extranjero. Partiendo de que cada país otorga una prioridad distinta a los propios objetivos políticos, las recomendaciones contenidas en el informe dan por hecho un cierto grado de flexibilidad de cara a la aplicación de las normas CFC. Véase el informe final de octubre de 2015.

¹¹ La acción 4 ("*limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*"), se centran también en recomendaciones sobre la fijación de estándares comunes en la regulación de la deducción de intereses y otros pagos financieros, con el fin de eliminar las prácticas dirigidas a la erosión de bases imponibles mediante, por ejemplo, el uso de pagos entre partes vinculadas para lograr deducciones excesivas de intereses, o para financiar productos cuyos ingresos no están sujetos a gravamen. Véase el informe final de octubre de 2015 y la actualización del mismo en diciembre 2016.

¹² La acción 5 ("*combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*") viene referida a llevar a cabo una lucha más efectiva contra las prácticas tributarias perniciosas internas de los Estados. Para ello, se establecen dos campos de actuación. Por un lado, mayor transparencia sobre los acuerdos tributarios, cuya opacidad pueda dar lugar al fenómeno BEPS. A estos efectos, se ha acordado un marco de referencia sobre estos acuerdos y la obligación de la cesión espontánea de información de los mismos. Por otro lado, la implementación en las legislaciones internas del requisito de la sustancia de la actividad económica para la aplicación de regímenes preferenciales (con especial hincapié en los regímenes IP -*intellectual property*-). Véase el informe preliminar de septiembre de 2014 y el final de octubre de 2015, que contiene una metodología consensuada para evaluar y determinar si existe o no actividad sustancial.

Administraciones y contribuyentes, la UE, ha ido más allá de la obligación de cesión “espontánea” de los mismos establecida en el informe final de la Acción 5 y, en diciembre de 2015, ha implantado el intercambio automático de información uniforme en la UE, a partir de un marco de referencia de los “*tax rulings*”, con la inclusión del artículo 8 bis en la Directiva de cooperación administrativa¹³. Por otro lado, en el ámbito de implementar requisitos de sustancia para hacer frente a los regímenes preferenciales, las medidas adoptadas tienen carácter *soft law* dirigidas a la coordinación entre las legislaciones de los EEMM¹⁴ y, respecto de terceros países, se está trabajando en una lista de países no cooperantes a efectos fiscales y en las medidas de defensa a adoptar. En esta lista se han incluido 17 países por no respetar las normas de buena gobernanza fiscal acordadas y 47 países se han comprometido a modificar las deficiencias de sus sistemas tributarios para cumplir con los criterios exigidos por la UE, antes de finalizar 2018 o 2019, en el caso de países en vías de desarrollo sin centros financieros¹⁵. En el ámbito de la OCDE, los regímenes preferenciales siguen siendo el gran caballo de batalla dado que se erigen en un gran instrumento de atracción de capitales por muchas jurisdicciones y acarrea, en muchos casos, la utilización de los mismos por las grandes corporaciones *para transferir artificialmente los beneficios*. De ahí que, la acción 5, constituya uno de los cuatro estándares mínimos adoptados por la OCDE, para ser implementado por todas las jurisdicciones que forman parte del marco inclusivo BEPS y es objeto de supervisión (*peer review*)¹⁶.

- 2) En lo que respecta a la sustancia, para lograr reinstaurar los efectos y beneficios de las reglas de tributación internacionales actuales (acciones 6 a 10 Plan BEPS): 1º) Para evitar la aplicación de los beneficios de la Directivas en situa-

¹³ Directiva 2011/16/UE (en adelante DCA). El artículo 8 bis se ha incorporado en diciembre de 2015 con ocasión de la Directiva 2015/2376/UE. De acuerdo a este estándar de transparencia armonizado a nivel de la UE, son los propios Gobiernos de los Estados miembros los que deben suministrar información sobre los acuerdos previos tributarios celebrados entre las Administraciones tributarias y los grupos multinacionales. El escándalo Luxleaks en noviembre de 2014, y todos los que le han seguido, es una muestra de la práctica habitual de algunos Estados consistente en acuerdos tributarios entre Administración y contribuyente que tienen el objetivo de minorar la tributación que le correspondería conforme a la legislación interna, a cambio de que se instalen o inviertan en el territorio

¹⁴ En particular, el Grupo “Código de Conducta” continua sus trabajos sobre el mantenimiento del *statu quo* y el desmantelamiento de los regímenes fiscales preferenciales perjudiciales, centrándose en los incentivos fiscales a la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes (“casillas de patentes”). Durante la Presidencia de los Países Bajos se acordó dividir el proceso de revisión en dos partes: el desmantelamiento de casillas de patentes existentes y los aspectos del mantenimiento del *statu quo* relativos a casillas de patentes nuevas o modificadas. Vid punto 75 a 79 del Informe del ECOFIN de 16 de junio de 2017, (ECOFIN Doc 10397/17)

¹⁵ Vid. Lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales, de 5 de diciembre de 2017 (ECOFIN Doc 15429/17).

¹⁶ Véase los primeros informes de seguimiento de requisitos de sustancia en regímenes preferenciales y del cumplimiento de transparencia de los “*tax rulings*” por las jurisdicciones, en octubre y diciembre de 2017, respectivamente.

ciones de abuso del derecho, junto a las cláusulas anti-abuso específicas ya existentes¹⁷, el artículo 6 de la Directiva ATAD ha introducido una cláusula general anti-abuso, para ser transpuesta con carácter uniforme por todas las legislaciones de los Estados miembros, de forma que exista un estándar general común anti-abuso en toda la UE¹⁸. Se trata de evitar que las distorsiones actuales entre las diferentes legislaciones permitan la existencia de estructuras de planificación fiscal agresiva¹⁹. En el ámbito del abuso de los Convenios de doble imposición, de acuerdo a la Acción 6 del Plan BEPS²⁰, la finalidad es incorporar cláusulas antiabuso²¹ y dejar claro que el propósito de los CDIs no es la doble imposición²². Dado que su implementación requiere la modificación de los CDIs, estas medidas ya se han incorporado al instrumento multilateral de 2016 para modificar los CDIs²³ y se han recogido también en la actualización del MCOCDE en noviembre de 2017. En particular, se introduce un cambio en la dicción del Título y del Preámbulo del Modelo, cambios en los Comentarios al artículo 1 del Modelo sobre la expresión “uso indebido del Convenio”, un nuevo artículo 29 (“Entitlement to Benefits”) dedicado a legitimar la aplicación de los beneficios del Convenio, que incluye la cláusula de limitación de beneficios (LOB), una regla antiabu-

¹⁷ Vid. artículo 15 de la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE), el artículo 5 de la Directiva sobre intereses y cánones (2003/49/CEE), y el artículo 1.2. de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435/CEE, actual Directiva 2011/96/UE). La cláusula contenida en la Directiva matriz filial se ha modificado en enero de 2015 (Directiva 2015/121/UE).

¹⁸ Vid. artículo 6 de la Directiva Anti-BEPS o ATAD (Directiva 2016/1164/UE). Aunque no es el objeto de este trabajo ahondar en la problemática de esta cuestión, es importante señalar que esta cláusula es un fiel reflejo de la evolución de la jurisprudencia sobre la doctrina antiabuso del TJUE, desde la paradigmática Sentencia Cadbury Schweppes de 12 de septiembre de 2006, C-196/04, en la que exigía que el objeto principal de la estructura societaria fuese el ahorro fiscal hasta las últimas Sentencias en las que admite también la restricción de los beneficios del Derecho comunitario cuando el ahorro fiscal, sea uno de los principales objetivos de la estructura artificial.

¹⁹ En el caso de España, en principio, parece que con el artículo 15 de la Ley General Tributaria (“conflicto en aplicación de la norma”, antes “fraude de ley”) ya cumplimos con la transposición de la cláusula general antiabuso, dado que, se refiere a “*actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*” que no acarreen “*efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal*”.

²⁰ Sobre la Acción 6 véanse el informe preliminar de septiembre de 2014 y, el informe final de octubre de 2015.

²¹ Como se contiene en el informe final, se ha consensuado un estándar mínimo básico para dar soluciones al treaty shopping, que todos los países, participantes en el Proyecto BEPS, han decidido implementar. De forma adicional, también se pueden adoptar normas específicas para atajar otras formas de abuso de las disposiciones de los CDIs y para garantizar la aplicación de medidas antiabuso internas que niegan la los beneficios derivados del dicho CDI (Ver Sección A del Informe final 2015: posibles cláusulas a adoptar como la cláusula PPT, “Principal Purposes” Test, o la cláusula LOB, “Limitation on Benefits”).

²² En el informe final también se incluyen modificaciones al Modelo de la OCDE con el propósito de aclarar expresamente que la finalidad de los CDIs es evitar la doble imposición sin crear oportunidades de doble no imposición o de reducción de la tributación mediante la evasión o elusión fiscal (abuso del Derecho), incluso mediante prácticas constitutivas de *treaty shopping* (Ver Sección B del Informe final 2015: nueva redacción del Preámbulo e Introducción del MCOCDE).

²³ Vid. medidas de la Acción 15

so para establecimientos permanentes situados en el extranjero y una cláusula de propósito principal (“PPT”). Resulta importante destacar que esta medida contiene un estándar mínimo de obligado cumplimiento por todos los Estados pertenecientes al Marco Inclusivo y, por tanto, su implementación por parte de los Estados está sujeta a supervisión²⁴; 2º) En relación con la Acción 7 del Plan BEPS (“*impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP*”), la UE no ha adoptado ninguna medida dado que esta medida tiene por finalidad ampliar el concepto de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de la OCDE²⁵. Al igual que la acción 6, esta implementación exige la modificación de los CDIs. En consecuencia, la modificación de la definición de establecimiento permanente se ha incluido en el instrumento multilateral para implementar las medidas frente a BEPS, y, asimismo, también se ha incorporado en la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE, de noviembre de 2017. Sin embargo, no se ha considerado estándar mínimo de obligado cumplimiento por los Estados y, por tanto, no está sujeta a supervisión; 3º) Por último, en línea con el Plan BEPS para garantizar la existencia de sustancia económica, están las Acciones 8 a 10²⁶, dirigidas a “asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor”. En julio de 2017, la OCDE ha publicado la nueva guía sobre precios de transferencia de la OCDE, en la que se incorporan, entre otras, las modificaciones derivadas de las acciones 8 a 10, y de la acción 13 (intercambio automático de información del informe país por país, que deben presentar las grandes multinacionales)²⁷; 4º) Además, en este ámbito de actuaciones anti-abuso, la UE también ha aprobado otra medida armonizada no recogida en el Plan BEPS: el impuesto de salida²⁸.

- 3) En materia de transparencia y resolución de conflictos (acciones 11 a 14 Plan BEPS), tercer pilar del Plan BEPS de la OCDE, y que atiende a garantizar la transparencia, la certeza y previsibilidad, la UE ha tenido una actuación normativa abanderada y pionera en muchos aspectos: 1º) La Directiva de Cooperación Administrativa²⁹, ha incorporado el estándar de intercambio automático obligatorio de información sobre los Tax Rulings, o Acuerdos previos tributarios, en el artículo 8 bis, comenzando la cesión de información en 2017 (Acción 5); 2º) Además, también se ha incorporado en la misma Directiva, en el artículo 8 bis bis, el estándar de intercambio automático de información obligatorio de los informes país por país, que se añade a las

²⁴ Véase el primer informe de seguimiento de la Acción 6, de mayo de 2017.

²⁵ Vid. Informe final Acción 7 de 2015 y la actualización de 21 de noviembre de 2017 del Modelo de Convenio que modifica el artículo 5 del Modelo (“establecimiento permanente”) y sus Comentarios.

²⁶ Vid. Informes finales acciones 8 a 10. Véase la referencia al final del trabajo.

²⁷ Vid. La nueva guía OCDE (julio 2017). Véase la referencia al final del trabajo.

²⁸ La Directiva ATAD (Directiva 2016/1164/UE) también ha aprobado la fijación de impuestos de salida sobre plusvalías latentes (art. 5 Directiva), pero permitiendo el aplazamiento de la deuda con exigencia de intereses, y en ciertos casos, de garantías.

²⁹ Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011

normas de documentación sobre los precios de transferencia. La cesión se ha iniciado en 2018³⁰, de acuerdo con los plazos previstos en el Acuerdo multilateral abierto a la firma el 27 de enero de 2016 en París³¹ (Acción 13³²). Una cuestión que suscita grandes debates es la posibilidad de la divulgación pública de estos informes. Rechazada esta posibilidad en el ámbito del Proyecto BEPS, en el plano comunitario, desde 2016 se viene trabajando sobre una Propuesta de Directiva que establece la obligación para las grandes empresas de publicar determinados datos relativos a la tributación del impuesto sobre sociedades³³; 3º) En junio de 2018, acaba de aprobarse la denominada DCA6³⁴, que ha incluido, siguiendo las recomendaciones de la Acción 12 del Plan BEPS³⁵, un quinto estándar de intercambio automático de información sobre planificación potencialmente agresiva, en el nuevo artículo 8 bis ter de la DCA. Se trata de un suministro de información por parte de todos los *agentes que intermedian o asesoran a sus clientes en la planificación fiscal de sus inversiones*, incluso los propios contribuyentes interesados, en tanto que dichas planificaciones sean potencialmente agresivas o pretendan obstaculizar la cesión automática de información sobre datos financieros. Información que, posteriormente, es objeto de cesión automática entre los EEMM de la UE. La Directiva entrará en vigor, si no se producen cambios, en 2020.

De esta forma, en aplicación de la Directiva de cooperación (DCA), entidades financieras (datos financieros), gobiernos (tax rulings), multinacionales (informes país por país) y, desde 2020, asesores fiscales (mecanismos potencialmente agresivos) están obligados a suministrar una gran información relativa a las diferentes aristas que pueden comportar una planificación fiscal agresiva de las empresas³⁶.

³⁰ Directiva 2016/881/UE, de 25 de mayo de 2016

³¹ Vid. *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*, 27 enero 2016 en París. El objetivo es que los grupos multinacionales comiencen a cumplir con esta obligación respecto de los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2016 y el primer intercambio automático se produzca antes de junio de 2018. La evolución sobre su implementación está sujeta a supervisión *inter pares* (*peer review*) para asegurar que se produce de acuerdo a los plazos y al contenido consensuado y, por ende, garantizar un juego limpio entre las partes. A estos efectos, en febrero de 2017, el Marco Inclusivo sobre BEPS aprobó los términos de referencia y la metodología para la revisión del estándar mínimo de la Acción 13 (véase la referencia al final del trabajo)

³² Sobre la acción 13 véase el Informe preliminar de septiembre de 2014, el Informe final de 5 de octubre de 2015 y la guía sobre precios de transferencia de julio de 2017. Referencias al final del trabajo

³³ COM/2016/198 final, Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales. Estrasburgo, 12 de abril de 2016. Sobre la misma véase MACHANCOSÉS GARCÍA, E.: *El Intercambio de información...*

³⁴ Directiva 2018/822/UE, de 25 de mayo de 2018

³⁵ Vid. Informe final Acción 12, 2015. Referencia al final del trabajo

³⁶ Para el análisis de los instrumentos de intercambio de información, incluido el de la Directiva de cooperación (DCA), con sus diferentes modificaciones, véase MACHANCOSÉS GARCÍA, E.: *“Intercambio de información...”, 2018.*

- 4) Además, en 2017, la UE ha aprobado la Directiva de resolución de conflictos³⁷, con el fin de implementar con carácter uniforme la Acción 14 del Plan BEPS (“hacer efectivos mecanismos de resolución de controversias”). Esta Acción se centra en la problemática de la resolución de disputas en la interpretación de los CDIs³⁸, para minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria. Los países, admitiendo la importancia de eliminar la doble imposición, se han comprometido con un estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos derivados de los convenios, que ya se ha incorporado al Instrumento multilateral para la modificación de los CDIs, abierto a la firma el 7 de junio de 2017 y en la Actualización del artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, en noviembre de 2017. Este estándar incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución de conflictos más rápida y efectiva a través de procedimiento amistoso. Un amplio número de países se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios, que garantiza la resolución de conflictos en un plazo determinado. El compromiso también conlleva el establecimiento de un mecanismo efectivo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple y que los países hacen avances hacia una resolución más rápida de los conflictos³⁹. En este contexto, la Directiva de resolución de conflictos se basa en el Convenio de Arbitraje actual⁴⁰, manteniendo un sistema obligatorio de arbitraje vinculante con el objeto de ampliarse y de añadir obligaciones de resultado y limitaciones de tiempo. Todo ello con el fin de resolver los casos potenciales de doble imposición y dotar de mayor seguridad jurídica a las inversiones.
- 5) Por último, la Directiva ATAD, fuera del marco de las Acciones del Plan de la OCDE, ha incorporado otra norma para luchar contra el fenómeno BEPS: la fijación de impuestos de salida sobre plusvalías latentes, pero permitiendo el aplazamiento de la deuda con exigencia de intereses, y en ciertos casos, de garantías⁴¹.

— El segundo lugar, la UE está trabajando en varias propuestas de Directivas para afrontar el problema del gravamen societario de las grandes corporaciones tecnológicas en los Estados de la fuente, que la OCDE desarrolla de forma transversal

³⁷ Directiva 2017/1852/UE, 10 de octubre de 2017

³⁸ Vid. el informe final de Acción 14, 2015. Referencia al final del trabajo

³⁹ Al igual que para los otros tres estándares mínimos acordados en el Proyecto BEPS, se han publicado, en octubre de 2016, unos términos de referencia y unas metodologías (ver referencia documental al final final del trabajo). Los países deben proveer en tiempo, y de acuerdo al contenido exigido, las estadísticas sobre procedimientos de resolución de conflictos (“MAP statistics”, *Mutual Agreement Procedure statistics*) así como publicar los contactos con las autoridades fiscales pertinentes (“MAP profiles”). En septiembre y diciembre de 2017 ya se han realizado dos procesos de supervisión *inter pares* (“peer reviews”) respecto de un grupo de 13 países. En la página web de la OCDE se puede acceder al informe de supervisión de cada uno de estos trece países: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>

⁴⁰ Convenio 90/436/CEE, DO L 225 de 20.8.1990, p. 10

⁴¹ Vid. artículo 5 de la Directiva ATAD 2016/1164/UE.

al resto de acciones en la Acción 1 del Plan BEPS “RETOS TRIBUTARIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL”⁴². A pesar de la urgencia de resolver la obsolescencia de las normas fiscales internacionales actuales (art. 5 y 7 del Modelo de la OCDE) a la hora de gravar las rentas de las corporaciones que conforman la economía digital (que más que un sector como aducen, es la economía del siglo XXI), la OCDE sigue posponiendo el consenso y, la UE, con el propósito de evitar un panorama de unilateralidad y distorsión normativa en la UE por parte de los EEMM que ya no esperan a la actuación multilateral por parte de la OCDE, está intentando salir al paso con la propuesta de Directiva que establece un nuevo tributo sobre determinados servicios digitales, haciendo posible el gravamen en la fuente de las grandes tecnológicas.

En los primeros informes de la OCDE, de 2014 y 2015⁴³, se barajan tres opciones de política fiscal, dirigidas al gravamen en los territorios en los que desarrollan su actividad, con diferentes repercusiones en los sistemas tributarios. En primer lugar, un nuevo concepto de nexo relacionado con la “*presencia económica significativa*” (“*significant economic presence*”), de manera que estaríamos ante un nuevo concepto de establecimiento permanente digital, pasando del criterio de presencia “física” a presencia “significativa”. Sin embargo, no es fácil concretar este nexo y, menos aún, el consiguiente criterio de atribución de beneficios. En segundo lugar, una *retención en la fuente sobre determinadas transacciones digitales*. Este mecanismo daría lugar a un reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia sobre determinadas rentas empresariales, como ya ocurre en otras rentas del Modelo. En tercer lugar, un *impuesto digital de compensación*. Se trata de una nueva categoría impositiva sobre el volumen de ingresos obtenido en el territorio ante la imposibilidad de someter a gravamen a las entidades por el impuesto sobre sociedades regulado en la actualidad. Sin embargo, el informe de 2015 concluía que, a falta de consenso en la adopción de alguna de estas medidas por los más de 100 países que conforman el marco inclusivo, se posponía la adopción a 2020 a la espera de ir observando el impacto del resto de medidas BEPS (sobre todo la acción 3 –CFC-, acción 6 –abuso de Convenios-, acción 7 –establecimiento permanente- y acciones 8 a 10 –precios de transferencia) y decidir si debían plantearse nuevos estándares internacionales para afrontar la tributación de la economía digital. En todo caso, emplaza a los Estados a implementar en las legislaciones internas algunas de las tres opciones planteadas, siempre de conformidad con los CDIs que han suscrito y, en el ámbito comunitario, también de conformidad con el Derecho fiscal europeo.

En la Unión Europea, el Mercado Único Digital (MUD) constituye una de las diez prioridades desde 2015⁴⁴ y, en 2017, se publica una Comunicación sobre los re-

⁴² La finalidad de regular este sector en un bloque específico es realizar un análisis global de la imposición directa e indirecta, y de los distintos modelos comerciales del sector, para detallar soluciones de imposición respecto de este sector comercial. Entre ellas, las generales del Proyecto BEPS sin perjuicio de acciones concretas complementarias.

⁴³ Vid. Informe preliminar sobre la Acción 1, septiembre 2014 y el informe final de octubre de 2015, elaborado por el TFDE (“Task Force on the Digital Economy”). Referencias al final del trabajo.

⁴⁴ COM (2015) 192 final, Bruselas 6.5.2015

tos de la imposición “justa” del sector digital⁴⁵. En la misma reconoce los dos problemas a los que se enfrenta la fiscalidad en este sector. Por un lado, delimitar los modelos de negocio que integran la economía digital y, por otro lado, concretar la tributación (el “nexo”, dónde se crea el valor, y “qué gravar”, cómo realizar la atribución de beneficios). La comunicación concluye con la necesidad de alinearse con las conclusiones provisionales de la Acción 1 que debería consensuar la OCDE en 2018, dado que el desafío tributario es un problema mundial y la solución ideal, por tanto, debe ser una solución multilateral. También advierte que la solución es urgente y que de no adoptarse una solución multilateral por la OCDE, se producirá un panorama de diversidad de iniciativas legislativas en la UE y a escala internacional con carácter unilateral para frenar las pérdidas de ingresos tributarios que soportan los Estados en la actualidad⁴⁶. Por lo que respecta a las medidas, plantea un camino a largo y corto plazo. A largo plazo, en el marco internacional, una reforma de las normas fiscales internacionales del establecimiento permanente y de la fijación de precios de transferencia y atribución de beneficios. En el marco comunitario, una armonización en el impuesto sobre sociedades de la base imponible común consolidada (BICCS)⁴⁷. A corto plazo, para proteger las bases impositivas de todos los EEMM, y de forma alternativa a la reforma en el impuesto sobre sociedades, se barajaban diferentes opciones: impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales, una retención a cuenta final sobre las transacciones digitales o un impuesto especial sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales.

Y, por ahora, así está ocurriendo. El Informe provisional de la OCDE sobre la Acción 1, publicado el 16 de marzo de 2018⁴⁸, ha admitido que sigue existiendo falta de consenso, y que se espera llegar al mismo en el Informe final de 2020. Mientras algunos Estados entienden la necesidad de ir adoptando otras medidas a corto plazo, otros consideran que la unilateralidad traerá muchos más problemas. Lo que si cambia es que, de las tres medidas propuestas en el Informe de 2015, se inclina por la primera de las opciones, el Establecimiento Permanente Digital (nexo basado en la presencia digital significativa, y la fijación de criterios para la atribución del beneficio).

Unos días más tarde, 21 de marzo de 2018, la UE, a la vista de la falta de consenso a nivel internacional y la urgencia de tomar cartas en el asunto, ha publicado el paquete de medidas sobre fiscalidad justa de la economía digital en el que incluye dos medidas a largo y corto plazo⁴⁹. En particular, una Propuesta de Directiva

⁴⁵ COM(2017) 547 final, Brussels 21.9.2017

⁴⁶ El enfoque debe estar guiado por cuatro objetivos: equidad (gravamen donde se crea el valor y que todas las empresas paguen en justa proporción, grandes y pequeñas, más o menos digitalizadas, de la UE o de fuera de la misma), competitividad (eliminación de obstáculos fiscales a las nuevas empresas), integridad del Mercado Único (solución común que evite medidas unilaterales desestabilizadoras) y Sostenibilidad (régimen del impuesto que ofrezca garantías de adaptación a los nuevos modelos de negocio) Vid. COM (2017) 547 final, pág. 8 y 9

⁴⁷ Vid. COM (2017) 547 final, pág. 10

⁴⁸ Ver la referencia del Interim report de la Acción 1, de marzo 2018, al final del trabajo.

⁴⁹ COM(2018) 146 final, Brussels, 21.3.2018

para implantar las nuevas reglas del establecimiento permanente digital a nivel de la Unión (medida a largo plazo)⁵⁰ y una Propuesta de Directiva para implantar un nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales (el *Digital Service Tax*, DST), como medida a corto plazo, hasta concretar la solución para el impuesto sobre sociedades⁵¹. El estudio concreto de estas medidas y sus posibles efectos jurídicos excede de este trabajo. Sin embargo, es importante señalar que, por un lado, no es nada fácil llegar a la aprobación de esta Directiva, que requiere la unanimidad de todos los Estados miembros⁵². Por otro lado, son muchos los problemas jurídicos en la aplicación del derecho que puede acarrear el establecimiento de un impuesto de este tipo a nivel de la Unión. La naturaleza directa o indirecta, que puede colisionar con los CDIs o la Directiva de IVA, respectivamente, entre otros muchos problemas derivados de la yuxtaposición de normas internacionales, comunitarias e internas, con reglas de atribución de la potestad tributaria sobre los beneficios societarios totalmente diferenciadas

— En tercer lugar, junto al bloque de medidas en la lucha contra el fenómeno BEPS y las propuestas sobre posibles futuras medidas en el sector de la economía digital, la UE ha vuelto a reactivar PROPUESTAS A LARGO PLAZO ARMONIZADORAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A NIVEL DE LA UE. La más importante sin duda es la reactivación de la iniciativa de 2011 sobre la armonización de la Base Imponible Común Consolidada del impuesto sobre sociedades (BICIS)⁵³. Con el objetivo de evitar los obstáculos a la tramitación que se sucedieron en 2011⁵⁴ para la aprobación de la BICIS, la Comisión divide el proyecto en dos fases. Una primera dedicada a la base imponible común y, una segunda en la que se acometerá la consolidación de

⁵⁰ COM(2018) 147 final, Brussels, 21.3.2018

⁵¹ COM(2018) 148 final, Brussels, 21.3.2018

⁵² Los países nórdicos ya han emitido un comunicado ("*Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization*") explicando las reticencias a la adopción unilateral, por parte de la UE, de un impuesto sobre determinados servicios digitales, dado que no supone tanto luchar contra la evasión fiscal sino cambiar las reglas de tributación internacional, de manera que los beneficios se graven en el territorio en el que se encuentra el consumidor y, este planteamiento precisa de un consenso internacional si queremos evitar la adopción de medidas por terceros países para gravar los beneficios de las empresas comunitarias. Por otro lado, Estados como España o Francia ya están tramitando normas para aprobar unilateralmente el impuesto sobre determinados servicios digitales en el territorio (En España, el 23 de octubre de 2018 se ha publicado el documento sometido a trámite de información pública que contiene el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales

⁵³ De conformidad con el Plan de acción de la Comisión europea para un sistema de imposición justo y eficaz en la UE, de junio de 2015 (COM (2015) 302 final), uno de los ámbitos de actuación es el relanzamiento de la BICIS. En este contexto, el 25 de octubre de 2016 se aprueba un paquete de medidas sobre el impuesto sobre sociedades (COM(2016) 682 final) que incluye las dos Propuestas de Directiva dirigidas a la armonización de la base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS), COM(2016) 683 final, y de la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICIS), COM(2016) 685 final, respectivamente. Ver referencias detalladas al final del documento.

⁵⁴ Aunque se haga referencia a los obstáculos de la iniciativa de 2011 lo cierto es que desde 1963, con el Informe Neumark, la postura de la Comisión no se ha mantenido constante a lo largo de los años. Véase, en este sentido, la descripción de ROCHE LAGUNA I. (2000, pág. 83 a 120, 189-191) sobre la evolución durante 40 años (1960-2000) de la Comisión respecto al ámbito subjetivo, objetivo y cauce formal como medio para llevar a cabo la armonización fiscal del impuesto sobre sociedades.

bases imponibles. El propósito es unificar las normas para la determinación de la base imponible del Impuesto en todos los EEMM de la UE. Esta implantación posibilitaría, para las empresas que operan en diferentes EEMM, presentar una única declaración del Impuesto para el conjunto de sus actividades en la UE. Sin embargo, la determinación de los tipos de gravamen se dejaría a los EEMM. La distribución de la base imponible común consolidada entre los EEMM vendría determinada por tres factores: *activos* (de que disponga la empresa en los EEMM); *costes laborales* (en los que incurra la empresa en cada EEMM) y *ventas* (realizadas por la empresa en cada EM). Junto a esta medida, también son importantes otras propuestas de carácter armonizador, dirigidas a garantizar un gravamen global mínimo del contribuyente, como la Cláusula de inversión (en inglés “*switch-over rule*”)⁵⁵ o la modificación de la Directiva de intereses y cánones⁵⁶, propuesta desde 2011 para garantizar una imposición mínima⁵⁷. De todas estas propuestas, garantes de un gravamen mínimo justo y de la recuperación de soberanía fiscal por parte de algunos Estados de la fuente, sin embargo, por ahora, ninguna ha culminado en fuente del derecho comunitario.

3. CONCLUSIONES

El poder tributario de los Estados, en materia de imposición directa sobre las rentas de las sociedades, actualmente es un poder sin poder. Ha evolucionado hacia un vaciamiento de principios de justicia tributaria con la introducción de los imperativos de política económica dirigidos a la internacionalización de la economía, regulados en el derecho fiscal internacional y comunitario. Imperativos que no han venido acompañados, ni en el plano internacional ni en el comunitario, de disposiciones garantes de una imposición mínima de las rentas societarias, esto es, garantes

⁵⁵ El establecimiento de una cláusula de inversión (en inglés, “*switch-over rule*”) supone la aplicación del método de imputación, en lugar de la exención, cuando el impuesto societario en el extranjero no supere un umbral mínimo. Esta medida, incluida en la Propuesta de la Directiva ATAD de enero de 2016, no ha sido incluida en la Directiva Anti-BEPS de julio de 2016 por falta de consenso y la necesidad de aprobación rápida de esta Directiva.

⁵⁶ Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003.

⁵⁷ Por lo que respecta a la Directiva de intereses y cánones, por ahora no se ha incorporado ninguna modificación, aunque prosiguen los debates acerca de la refundición de la Directiva sobre intereses y cánones. Entre las medidas, se incluía un nuevo requisito para acceder a la exención fiscal con el fin de garantizar que no se conceda la exención si el ingreso en cuestión no está sujeto a impuestos. Esta medida incorporaría un nuevo escenario normativo para poner freno a prácticas de determinados evasores fiscales. Una parte importante de los trabajos realizados se ha dedicado al examen de diferentes opciones de inclusión de una cláusula relativa a la imposición mínima efectiva en la Directiva sobre intereses y cánones. Dejando de lado la cuestión de si es necesario introducir esta cláusula, los Estados miembros celebraron largos debates técnicos para determinar si dicha cláusula debía ser un criterio único o si debía combinarse con una prueba de sustancia; si se debían exceptuar o no los pagos efectuados por concepto de «casillas de patentes» que cumplen el planteamiento del nexo modificado, y si se debían incluir en el ámbito de aplicación los pagos salientes de cánones. Se han adoptado dos textos transaccionales en abril y mayo de 2017, respectivamente, en aras a facilitar un posible consenso en un futuro próximo. Sobre los avances véanse puntos 29 a 35 del Informe del ECOFIN sobre cuestiones fiscales de 16 de junio de 2017 (ver referencia completa al final del trabajo).

del cumplimiento del deber de contribuir de “todos” al gasto público de acuerdo a su capacidad económica. Este aspecto ha quedado reducido a una exigencia del ámbito interno de los Estados. Los estándares normativos internacionales (CDIs que tiene su origen en la necesidad de eliminar la doble imposición jurídica de acuerdo a los modelos de negocio tradicionales) y comunitarios (Libertades fundacionales y Directivas que prevén la eliminación de barreras fiscales a las empresas con actividades en diferentes Estados miembros) tienen un mínimo común: un reglas que determinan la jurisdicción con derecho de imposición y una ausencia de armonización o coordinación normativa de la regulación societaria que garantice una tributación mínima de estos grandes contribuyentes a nivel global.

En un contexto económicamente globalizado y en el que la digitalización preside casi todo el ámbito de los modelos de negocio, las reglas de atribución del derecho de imposición a residencia o fuente deben replantearse. El primer debate que debe consensuarse es la justicia tributaria, esto es, si estamos todos los países de acuerdo en un gravamen mínimo con el que las grandes corporaciones deben contribuir a la financiación del gasto público de los Estados. A partir de aquí es cuando pueden debatirse las medidas a adoptar, lo que quizás llevaría a concluir que no podemos seguir estableciendo la residencia de las personas jurídicas para concretar la contribución sino el territorio en el que se produce el consumo, del que proceden los beneficios de dichas empresas. En este camino sería más fácil adoptar una determinación del impuesto consolidado a nivel global y un criterio de reparto de la base imponible a los territorios en los que se han obtenido los beneficios. En esta línea, ya se está logrando la declaración informativa, y el consiguiente intercambio automático de información, de los informes país por país, de manera que esta cooperación mundial sobre la información de los beneficios mundiales podría ser el primer paso hacia la cooperación para consensuar la implantación mundial de declaraciones consolidadas de las bases imposables de grandes corporaciones que actúan a nivel mundial.

Hasta ahora, sin duda, como se ha puesto de relieve en el trabajo, se está progresando mucho en transparencia y en medidas anti-abuso. Sin embargo, ningún debate se ha planteado sobre en qué medida deben contribuir las grandes corporaciones al gasto público de los Estados⁵⁸. El problema, no olvidemos, es la pérdida de integridad del impuesto sobre sociedades y, en este sentido, queda mucho por hacer. Sin consenso mundial sobre un gravamen societario mínimo justo, el futuro de este impuesto es harto incierto. Las normas internacionales y comunitarias han creado

⁵⁸ La finalidad es hacer efectivas las reglas ya existentes y, en esta línea se aboga por la coherencia, sustancia (medidas anti-abuso) y transparencia, para atribuir la potestad de gravamen al territorio donde efectivamente se crea el valor de la empresa (pero sin establecer garantías de una tributación mínima global acorde a principios de justicia por el titular de la potestad tributaria). En efecto, el propio Informe del Plan BEPS de 2013 deja claro que la preocupación no es la nula o escasa tributación de los grupos multinacionales sino que consigan este efecto a través de la planificación fiscal agresiva, esto es, a través de estructuras artificiosas para situaciones como la doble exención, la doble deducción o el traslado de beneficios y gastos a jurisdicciones de baja y alta tributación, respectivamente. Dicho de otra forma, no se trata de garantizar que soporten un gravamen mínimo “justo” consensuado a nivel global, sino de lograr que el ahorro fiscal no responda al abuso del derecho (vid. Plan Acción OCDE 2013, pág. 12).

un escenario de obsolescencia programada del gravamen societario de las grandes corporaciones que, gracias a la movilidad, desean escapar a la tributación.

La solución al problema es urgente y, mientras no haya consenso mundial ni comunitario al respecto, la unilateralidad, en la búsqueda de nuevas formas de financiación del gasto público, alumbra una fiscalidad internacional carente, aún más si cabe, de todo sentido de justicia en la contribución al gasto público que es la finalidad última en la que deberían estar trabajando las instituciones internacionales y comunitarias.

4. BIBLIOGRAFÍA

- FALCON Y TELLA, R.: *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2018
- CARRASCO GONZALEZ, F., MARTÍN JIMÉNEZ, A., ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El Impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CCAA*, Civitas, 2011
- HERRERA MOLINA, P. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. “Tendencias del Tribunal de Justicia en materia de imposición directa”, en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Coord. Lasarte y Adame. CEF. 2010. nº 21.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “La armonización fiscal en la imposición directa. Avances en la armonización del impuesto sobre sociedades”, en *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero*, Tirant lo Blanch, 2014, pág. 113-140
- LASARTE ÁLVAREZ, J. “Breve comentario sobre la situación actual”, en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Coord. por LASARTE y ADAME, CEF, 2010. nº 21.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de Derecho Internacional*, octubre 2017, Vol.9, nº 2, pág. 375-407
- MACHANCOSES GARCÍA, E.: *Intercambio de información entre administraciones en materia tributaria: evolución, instrumentos y estándares*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2018.
- MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, 2017
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 28ª edición, 2017.
- MARTÍN QUERALT, J. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La política fiscal europea”, en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Civitas, Vol. III, 1986
- OCAÑA, J.C.: “La historia de la Unión Europea. La ciudadanía europea – Los antecedentes 1945-1957”, (consultado el 22 de noviembre de 2018). Disponible en: <http://www.historia-siglo20.org/europa/antecedentes2.htm>
- ROZAS BALDÉS, JA.: *Hacia la consolidación fiscal. Propuestas para la sostenibilidad del Estado del Bienestar*, Aranzadi, 2013
- SANZ GÓMEZ, R.: *La Lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el Contexto de la UE*, Civitas, 2012
- ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, Tirant lo Blanch, 2000.
- VAN RAAD, K.: *Materials on International Law and EC Tax Law*, Leiden ITC, 2016-17 ed.
- VANISTENDAEL, E., “The European Tax Paradox: How Less Begests More”, IBFD, 50/1996
- VVAA: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Coord. Lasarte y Adame. CEF. 2010. nº 21

- VVAA.: *Competencia fiscal y Sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, (Coord: Ramos Prieto, J.) 2014
- VVAA. *Los Principios Europeos del Derecho Tributario* (Dir.: Di Pietro, A. y Tassani T.), Barcelona, Atelier Fiscal, 2015
- VVAA.: *Temas de actualidad en material de tributación internacional*, Dtor: Chico de la Cámara, P., IEF, 2017.
- VVAA.: *El plan de Acción sobre Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*", Dtor: Almudí Cid, JM, Aranzadi, Navarra, 1ra edición, 2017
- VVAA: *TODO-Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Coord. Carmona Fernández, N., CISS, Madrid. 2018
- VVAA.: *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea*, Directores: ALMUDI CID, JM., HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P., FERRERAS GUTIÉRREZ, JA., Aranzadi, 2018