



XXX

Jornadas Latinoamericanas de **Derecho Tributario**

MONTEVIDEO | 4 AL 9 DE NOVIEMBRE DE 2018

TOMO II

Relatos Nacionales

Comunicaciones Técnicas Oficiales

Otras Comunicaciones Técnicas

Tema I

*Potestades en materia de ingresos
y gastos públicos a distintos niveles de gobierno*



Instituto Uruguayo de
Estudios Tributarios

ILADT

Instituto Latinoamericano
de Derecho Tributario



XXX

Jornadas Latinoamericanas
de **Derecho Tributario**

MONTEVIDEO | 4 AL 9 DE NOVIEMBRE DE 2018



XXX

Jornadas Latinoamericanas
de **Derecho Tributario**

MONTEVIDEO | 4 AL 9 DE NOVIEMBRE DE 2018

Tomo II

Tema I

*Potestades en materia de ingresos y gastos
públicos a distintos niveles de gobierno*

Relatos Nacionales

Comunicaciones Técnicas Oficiales

Otras Comunicaciones Técnicas



Instituto Uruguayo de
Estudios Tributarios

ILADT

Instituto Latinoamericano
de Derecho Tributario

ÍNDICE

CONSEJO DIRECTIVO ILADT 2016-2018	9
CONSEJO DIRECTIVO IUET 2017-2019	11
AUTORIDADES DE LAS XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.....	13
DIRECTRICES DEL RELATOR GENERAL DEL TEMA I.....	15
 RELATOS NACIONALES - TEMA I.....	19
<i>Argentina</i>	21
<i>Anibal Oscar Berteá</i>	21
<i>Bolivia</i>	99
<i>Luis Fernando Sánchez Echevarría</i>	99
<i>Brasil</i>	127
<i>Heleno Taveira Torres</i>	127
<i>Chile</i>	155
<i>Christian Blanche</i>	155
<i>Colombia</i>	191
<i>Eleonora Lozano Rodríguez</i>	191
<i>Costa Rica</i>	229
<i>Adrián Torrealba Navas</i>	229
<i>Ecuador</i>	265
<i>Eddy De la Guerra</i>	265
<i>España</i>	279
<i>Marta Villar Ezcurra</i>	279
<i>Guatemala</i>	301
<i>Luis Fernando Córdón Morales</i>	301
<i>Italia</i>	321
<i>Antonio Felice Uricchio</i>	321
<i>México</i>	347
<i>Juvenal Lobato Díaz</i>	347
<i>Nicaragua</i>	365
<i>Reynaldo Balladares Saballos</i>	365
<i>Panamá</i>	413
<i>Camilo A. Valdés Mora</i>	413
<i>Paraguay</i>	437
<i>Víctor Eduardo Escobar Vargas</i>	437
<i>Perú</i>	465
<i>César Gamba Valega</i>	465
<i>Portugal</i>	497
<i>Vasco Valdez</i>	497

Uruguay..... 517

Sol Agostino Giraldez 517

Venezuela565

José Rafael Belisario Rincón565

COMUNICACIONES TÉCNICAS OFICIALES - TEMA I593

Argentina595

Sergio A. Simesen de Bielke.....595

Brasil 613

André L. Costa-Corrêa..... 613

Ecuador663

Gabriel S. Galán Melo663

Iván A. Páez Vallejo.....675

España697

Antonio López Díaz697

Ester Machancoses García 719

Guatemala757

Miler E. Estrada Hernández757

Santos O. Flores Sarmiento.....769

Italia777

Cristián Billardi777

Andrea Quattrocchi.....787

México807

Carlos Espinosa Berecochea.....807

Gabriela Ríos Granados825

Panamá843

María Eugenia Crespo843

Perú863

Lorgio Moreno de la Cruz863

Dario Paredes Bermúdez881

Uruguay.....903

José F. Cobas Etchegoimberry.....903

José Luis Shaw935

Venezuela985

Joaquín E. Dongoroz Porras.....985

Adriana Vigilancia García..... 1021

OTRAS COMUNICACIONES TÉCNICAS - TEMA I.....	1051
<i>España</i>	1053
<i>Eva M. Cordero González</i>	1053
<i>Manuel Lucas Durán</i>	1071
<i>Begoña Sesma Sánchez</i>	1095
<i>Italia</i>	1111
<i>José A. Rozas</i>	1111
<i>Caterina Verrigni</i>	1127

**INSTITUTO LATINOAMERICANO
DE DERECHO TRIBUTARIO**

CONSEJO DIRECTIVO ILADT 2016-2018

Presidente

José Luis Shaw (Uruguay)

Vicepresidente

Manuel López Oliva (Guatemala)

Secretario General

Juan Manuel Albacete (Uruguay)

**Representantes por países electos
en la asamblea de noviembre 2016**

País	Titulares	Alternos
Argentina	Angel Schindel José Osvaldo Casás	Enrique Bulit Goñi Carlos Abeledo
Bolivia	Jaime Rodrigo Machicao Carola Jáuregui Cisneros	Jaime Araujo Milenka Saavedra
Brasil	Marcus Livio Gomes Tacio Lacerda da Gama	Heleno Taveira Torres Diogo Ferraz Lemos
Colombia	Mauricio Plazas Vega Paul Cahn-Speyer	Juan Guillermo Ruiz María Pilar García
Chile	Mario Silva Juan Pablo Cabello	Rodrigo Benítez Carlos Ara González
Costa Rica	Adrián Torrealba Navas José María Oreamuno Linares	Diego Salto Van der Laat Gabriela González García
Ecuador	Victoria Montero Tamayo Marco Albán Zambonino	Paola Robalino Rosero Carmen Simone Lasso
España	Fernando Serrano Antón César García Novoa	Eugenio Simón Acosta Marta Villar Ezcurra

Guatemala	Víctor Sarat García Manuel Antonio López Oliva	Iván Romero Santos Flores
Italia	Víctor Uckmar (†) Pasquale Pistone	Daria Coppa Andrea Amatucci
México	Manuel Hallivis Pelayo Arturo Pueblita	Carlos Espinosa Zulema Mosri Gutiérrez
Nicaragua	Reynaldo Balladares Samantha Aguilar	Jesús Herrera Omar García
Panamá	Camilo Valdés Mora Adolfo Linares	María del Pilar Díez Jonathan Pacheco
Perú	Julio Fernández Cartagena Cecilia Delgado Ratto	Orlando Marchesi Velásquez Roberto Cores Ferradas
Portugal	Joao Felix Pinto Nogueira Rogerio Fernandes Ferreira	
República Dominicana	Kirsys Reynoso Eunice Arias	
Uruguay	Addy Mazz Juan Antonio Pérez Pérez	Sebastián Arcia Humberto Capote
Venezuela	Leonardo Palacios Serviliano Abache	Alberto Blanco Uribe Gilberto Atencio

Directores natos (por haber ejercido el cargo de Presidente o Vicepresidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario): Horacio A. García Belsunce (Argentina); José Andrés Octavio (Venezuela †); Alfonso Angel de la Torre (Colombia); Juan Ramírez Veldeavellano (Perú †); Juan Manuel Boada Pérez (Ecuador); José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador †); Carlos Ramírez Guerrero (Colombia); Angel Schindel (Argentina); Ruben O. Asorey (Argentina); Luis Hernández Berenguel (Perú); Juan Carlos Peirano Facio (Uruguay †); Agostinho Toffoli Tavoraro (Brasil); Condorcet Rezende (Brasil); Víctor Uckmar (Italia †); Rodrigo Garcés Velalcázar (Ecuador); Juan Francisco Jaramillo Salgado (Ecuador); Alberto Tarsitano (Argentina); Jesús Sol (Venezuela); Mauricio Plazas Vega (Colombia); Eusebio González García (España †); César García Novoa (España); Fernando Zuzunaga (Perú); Manuel Hallivis Pelayo (México) y Jaime Araujo (Bolivia).

**INSTITUTO URUGUAYO
DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS**

CONSEJO DIRECTIVO IUET 2017-2019

Presidente

Cr. Félix Abadi

Consejeros Titulares

Cr. Humberto Capote	Dr. Sebastián Arcia
Cr. Gabriel González (Tesorero)	Dr. Jorge Bentancur
Cr. Nicolás Juan (Vicepresidente)	Dr. Mario Ferrari (Secretario)
Cra. Gloria Mato	Dr. José Gómez Leiza
Cr. Gustavo Melgondler	Dr. Gianni Gutiérrez
Cr. Juan Antonio Pérez Pérez	Dra. Addy Mazz
Cr. Alvaro Romano	Dr. José Luis Shaw

Consejeros Suplentes

Cr. Guillermo Araújo	Dra. Sol Agostino
Cr. Federico Camy	Dr. Juan Manuel Albacete
Cr. Enrique Ermoglio	Dr. Juan Bonet
Cr. Alvaro Hansen	Dr. Guillermo Nieves
Cr. Alejandro Horjales	Dr. César Pérez Novaro
Cr. Federico Otegui (Bibliotecario)	Dr. Omar Tuvi
Cra. María José Santos	Dr. Alberto Varela
Cr. Martín Studer	

Comité Científico

Dr. Juan Manuel Albacete

Cr. Humberto Capote

Dr. Alberto Faget

Cr. Nicolás Juan

Dr. César Pérez Novaro

Cr. Juan Antonio Pérez Pérez

Cr. Jorge Rossetto

Dr. José Luis Shaw

Presidente Honorario: Dr. Ramón Valdés Costa (†)

AUTORIDADES DE LAS XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Presidente del ILADT y Presidente de las Jornadas

Dr. José Luis Shaw

Comisión Organizadora de las Jornadas

Presidente

Cr. Nicolás Juan

Secretario

Cr. Gustavo Melgendler

Vocales

Cr. Félix Abadi

Dr. Juan Manuel Albacete

Dr. Sebastián Arcia

Dr. Mario Ferrari

Cr. Juan Antonio Pérez Pérez

Cra. Maria José Santos

Dr. José Luis Shaw

EL NUEVO PODER TRIBUTARIO EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOCIETARIA. NECESIDAD DE RECONSTRUCCIÓN PARA GARANTIZAR EL DEBER DE CONTRIBUIR DE LAS GRANDES CORPORACIONES Y, EN PARTICULAR, DE LAS MULTINACIONALES TECNOLÓGICAS¹

Ester Machancoses García²

SUMARIO

I.- ESTADO DE LA CUESTIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA: LAS DEFICIENCIAS DEL MARCO JURÍDICO ACTUAL COMO CONSECUENCIA DEL VACIAMIENTO DE PRINCIPIOS DE JUSTICIA EN EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS.

1.1.- El poder tributario sobre la renta de las empresas: límites del derecho interno, internacional y comunitario. 1.2.- Las deficiencias de la regulación actual sobre la imposición societaria y la ausencia de instrumentos jurídicos garantes de una imposición mínima de los grandes agentes tecnológicos

II.- ACTUACIONES DE LA OCDE Y LA UE FRENTE A LA IMPOSIBILIDAD DEL MARCO JURÍDICO ACTUAL DE GARANTIZAR UNA TRIBUTACIÓN “JUSTA” DE LOS GRANDES GRUPOS MULTINACIONALES.

2.1.- Actuaciones sobre la imposición societaria con carácter general. 2.2.- Actuaciones sobre la imposición societaria en la economía digital

III.- CONCLUSIÓN: NECESARIA RECONSTRUCCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LA CONSECUCIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR.

CONSIDERACIONES INICIALES

El presente trabajo tiene por objeto exponer el preocupante estado de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea en el sector de la economía digital, como consecuencia de los límites al poder tributario de los Estados por el derecho internacional tributario

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)

² Profesora Titular de Universidad de la Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia. Adscrita al Departamento de Derecho Financiero desde 1996. Es especialista en fiscalidad internacional. Actualmente, miembro en dos proyectos de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad, arriba mencionados, sobre la fiscalidad de la economía colaborativa.

y por el derecho fiscal de la UE, presididos por principios ajenos a la justicia tributaria, que han provocado en el ámbito de la fiscalidad internacional un *vaciamiento del poder tributario* de los Estados por lo que respecta a los *principios de justicia financiera*, sobre los que prevalecen otros principios supranacionales dirigidos a la internacionalización de la economía.

I. ESTADO DE LA CUESTIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA: LAS DEFICIENCIAS DEL MARCO JURÍDICO ACTUAL COMO CONSECUENCIA DEL VACIAMIENTO DE PRINCIPIOS DE JUSTICIA EN EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS.

1.1. El poder tributario sobre la renta de las empresas: límites del derecho interno, internacional y comunitario

El análisis jurídico de la imposición sobre la renta de las sociedades requiere conocer la configuración del poder tributario de los Estados y, en particular, los límites al mismo que derivan del derecho interno, del derecho internacional y del derecho comunitario.

- En el derecho interno español, es el Estado el titular del poder tributario. Actualmente, la imposición directa sobre la renta de las sociedades se contiene en dos normas básicas: el Impuesto sobre Sociedades³ y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes⁴. Aunque las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales tienen algunas competencias normativas en materia tributaria, en el ámbito de la imposición sobre la renta de las sociedades, es el Estado el único competente para establecer y exigir tributos en este ámbito⁵.

³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014). En vigor desde el 1 de enero de 2015.

⁴ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 62 de 12 de marzo de 2004). En vigor desde el 13 de marzo de 2004.

⁵ Como prescribe el artículo 133.1 y 2 de la Constitución española (en adelante CE), el poder normativo de establecer tributos se atribuye con carácter general al Estado, sin perjuicio de la potestad de establecer y exigir tributos de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones locales, en el marco de la Constitución y de las leyes. En particular, de conformidad con el artículo 5 de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, BOE 236 de 1 de octubre de 1980), las CCAA únicamente pueden tener competencias normativas sobre impuestos estatales en tanto que se trate de tributos cedidos a las CCAA y se contemple esta posibilidad en los Estatutos de Autonomía y en la LOFCA. Tanto el Impuesto sobre sociedades como el Impuesto sobre la Renta de no residentes están excluidos de la posibilidad de cesión a las CCAA (art. 10 y 11 LOFCA). Por lo que respecta a los municipios, éstos no tienen potestad legislativa y, de acuerdo al 133.2 de la CE, la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004) únicamente permite que las Ordenanzas municipales regulen aspectos normativos de los tributos municipales en los términos recogidos en dicha Ley (Vid. art. 15 y 59 de LHL).

Para el ejercicio de este poder tributario, la Constitución española recoge los principios de justicia financiera, de carácter material y formal⁶, que deben presidir el sistema tributario español. En concreto, el artículo 31 CE española recoge el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

Estos principios constitucionales recogidos en el art. 31 CE, al igual que el resto de disposiciones constitucionales, tienen un valor normativo y vinculante⁷, si bien, no todos los preceptos tienen el mismo alcance⁸. Por tanto, antes de concretar el contenido esencial de estos principios es importante tener claro que el poder legislativo, a la hora de regular el sistema tributario, está sujeto al cumplimiento de dichos principios siendo el Tribunal Constitucional (en adelante TC), órgano independiente del resto de órganos constitucionales, la jurisdicción que tiene atribuida el monopolio de la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones con rango de Ley, por la vía del recurso de inconstitucional o de la cuestión de inconstitucionalidad, planteada por los Tribunales⁹. Así, en la función de legislar, como ha afirmado el TC, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, de manera que puede optar por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento. En este sentido, al TC no le corresponde enjuiciar si las soluciones adoptadas en la materia son las más correctas técnicamente. Al TC le corresponde velar por la sujeción del legislativo a la Constitución, que no es más que una específica forma de sumisión a la voluntad popular, expresada como poder constituyente y, a estos efectos, el TC está facultado para determinar si en

⁶ Los principios materiales son los que alertan sobre el contenido sustantivo que debe tener una determinada materia. En este sentido, en el 31.1 CE se recogen el principio de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Los principios formales se limitan a establecer los cauces formales que debe seguir la regulación de la materia en cuestión. En materia tributaria, el principio formal por excelencia es el principio de reserva de ley (Vid. art. 31.3 CE en el que se regula la reserva de ley en el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que se encuentran los tributos). martin queralt, lozano serrano, tejerizo López y casado olleró (2017), Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 28a edición, página 106

⁷ Art. 9 CE “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

⁸ Vid. art. 53 de la CE

⁹ Véase 161.1 a), 162.1 a) y 163 CE

un régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado un determinado principio constitucional (STC 96/2002, de 25 de abril)¹⁰.

Partiendo de esta premisa sobre el valor esencial de los principios constitucionales en el ordenamiento financiero, es importante apuntar sucintamente el contenido esencial del deber de contribuir formulado en el 31 de la CE, e interpretado por el TC¹¹:

1º) El deber de contribuir se conecta con el criterio de la capacidad económica y, a su vez, con el conjunto del sistema tributario, de manera que el principio de capacidad económica "debe inspirar el sistema tributario en su conjunto" (STC 134/1996, 22 julio, FJ 6ºB), es un "principio ordenador de dicho sistema" (entre otras, STC 193/2004, de 4 noviembre, FJ 5º)

2º) El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo a la capacidad económica es de "todos", de manera que el sistema tributario debe respetar el principio de generalidad en la distribución de las cargas públicas. Aunque este principio se implantó en las Constituciones frente a la subsistencia de privilegios consistentes en la dispensa de tributos, en los Estado de Derecho actuales es una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas tributarias, que determina quién está obligado a contribuir al gasto público, y del principio de igualdad tributaria ante la ley, postulando una correcta aplicación del sistema tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por Ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley¹².

De acuerdo con el principio de territorialidad, delimitador del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias¹³, las empresas residentes en España están sujetas por obligación personal (por su renta mundial con independencia de fuente y origen) al Im-

¹⁰ Vid. martin queralt, lozano serrano, tejerizo López y casado oller (2017), Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 28a edición, página 104 y 105.

¹¹ Vid. martin queralt, lozano serrano, tejerizo López y casado oller (2017), Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 28a edición, página 106 a 130.

¹² Como viene reiterando el TC "La expresión todos absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra al deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado" (STC 96/2002, 25 abril, FJ 7º; STC 193/2004, de 4 de noviembre y STC 10/2005, de 20 de enero).

¹³ Vid. art. 11 de la Ley General Tributaria (LGT 58/2003, de 17.12. de diciembre, BOE 302 de 18.12.2003).

puesto sobre Sociedades¹⁴ y, las empresas no residentes en España están sujetas por obligación real (por la renta obtenida en nuestro territorio), al Impuesto sobre la Renta de no residentes¹⁵.

3º) La dispensa del pago de tributos, a través de exenciones o beneficios fiscales, serán legítimas cuando tengan el fin de satisfacer otros fines constitucionales, como son los de política social o económica. De acuerdo al principio de interpretación conforme y unitaria de todos los preceptos de la Constitución, la Carta Magna legitima el empleo del sistema tributario con fines de política económica¹⁶. El tributo tiene una finalidad fiscal primordial: es un instrumento para recaudar de acuerdo a la capacidad económica de los obligados a contribuir al gasto público. Pero también tiene una finalidad extrafiscal: instrumento de política económica general y otros fines constitucionales, que legitima la concesión de beneficios fiscales, aun cuando desde el punto de vista de la capacidad económica no esté legitimada dicha concesión¹⁷. De esta forma se legitiman constitucionalmente los beneficios fiscales (menor presión fiscal con independencia de la capacidad económica del contribuyente) en el Impuesto sobre Sociedades por la vía de reducción de la base imponible o de la minoración de la cuota tributaria.

Ahora bien, junto a los principios constitucionales que inspiran el deber de contribuir, el poder tributario de los Estados, a la hora de articular la imposición de las empresas debe atender al Derecho internacional tributario y al Derecho fiscal comunitario que afecta a este ámbito de la imposición empresarial. En este sentido:

- Los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDIs), paradigma normativo del Derecho internacional tributario, tienen su origen con la internacionalización de la economía. Desde la segunda mitad del siglo XX, se reconoció que la interacción de los sistemas fiscales puede producir doble imposición, con efectos adversos para la prosperidad y el crecimiento, y todos los países estaban de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición a través de normas internacionales claras dando seguridad a los gobiernos y a las empresas. Así, las normas de tributación internacional se erigen en pilar clave en el apoyo al crecimiento de la economía global¹⁸. El objetivo de esta nor-

¹⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014). En vigor desde el 1 de enero de 2015.

¹⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 62 de 12 de marzo de 2004). En vigor desde el 13 de marzo de 2004.

¹⁶ Vid. art. 39 a 52 CE reguladores de los principios rectores de la política social y económica

¹⁷ La utilización del tributo como instrumento de política económica ha sido reconocida por el TC desde la STC 37/1987, de 26 de marzo y, posteriormente reiterada en varias Sentencias: los principios de generalidad e igualdad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31” (STC 134/1996, 22 julio, de FJ 8º).

¹⁸ Vid. Cap. I del Plan BEPS 2013 (OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.)

mativa era eliminar la doble imposición jurídica sobre rentas transnacionales provocada por la interacción de los sistemas tributarios.

Organismos como la OCDE y la ONU han establecido Modelos de CDIs, como instrumento normativo que pueden utilizar los Estados a la hora de celebrar este tipo de Tratados bilaterales internacionales en aras a garantizar la eliminación de la doble imposición jurídica en aquellos contribuyentes que, siendo residentes en un país, obtienen rentas, o son titulares de patrimonio, en otro país. Por la compleja interrelación con las legislaciones internas se ha afirmado que los CDIs crean un “minisistema fiscal” entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados pero también para los contribuyentes cubiertos por el Convenio¹⁹. Respecto de las rentas transnacionales, dos parámetros básicos presiden estas normas de tributación internacional. Por un lado, un principio de reparto de la potestad tributaria entre los Estados en función del tipo de renta. Este principio no exige la existencia de un gravamen mínimo por parte de los Estados que tienen atribuido el derecho de imposición. Éstos, son soberanos para determinar el gravamen sobre las rentas, incluso para no gravarlas. Por tanto, un principio dirigido a eliminar un exceso de gravamen pero que no es garante de una tributación mínima global efectiva del contribuyente, de conformidad con el principio de contribuir al gasto público de los Estados de acuerdo a su capacidad económica. Esto es, no contiene ninguna cautela para evitar situaciones de ausencia de imposición total sobre las rentas percibidas en el ámbito transnacional, dejando este aspecto al poder soberano de los Estados. Tiene una función de limitación de las soberanías fiscales en cuanto al derecho de imposición. Por otro lado, de acuerdo a este principio de distribución de potestades impositivas, en el ámbito de la imposición de los beneficios empresariales, el derecho de imposición se establece tomando como referencia la presencia física significativa de las empresas en los territorios, si bien, en los modelos de negocio tradicionales el lugar de ubicación de la empresas (lugar de imposición) coincidía con el lugar donde realizan su actividad (artículo 5 y 7 del MCOCDE).

En el sistema de fuentes, los CDIs son Tratados internacionales que, una vez celebrados válidamente (art. 94.1 y 74 CE)²⁰ y publicados en el Boletín Oficial del Estado, forman parte del ordenamiento jurídico interno²¹ y gozan de supremacía sobre el resto de normas in-

¹⁹ CALDERON CARRERO, JM y MARTÍN JIMÉNEZ, A. “Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea, CISS, Vol.2 2015, pág. 39.

²⁰ Los CDIs se encuadran en los Tratados descritos en el art.94.1 CE, entre los que se encuentran los “Tratados que afectan a los derechos y deberes del Título I de la CE”, dado que es en este título en el que se articula el deber de contribuir –art. 31 CE-, art. 94.1 c) CE). Para este tipo de Tratados, “La prestación del consentimiento del Estado para obligarse...requerirá la previa autorización de las Cortes Generales”. Esta autorización previa no precisa de la aprobación de una Ley sino que consiste en un procedimiento especial regulado en el art. 74 de la CE, en virtud del cual, las Cámaras aprueban por mayoría el Tratado celebrado.

²¹ El art. 96.1 establece “Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno...”.

ternas²², en caso de conflicto entre ellas, salvo la Constitución española (art. 95 CE)²³. La posibilidad unilateral de dejar de aplicar las disposiciones de los CDIs se articula a través del mecanismo de la denuncia, que exige la misma tramitación parlamentaria que para su aprobación (96.2 CE)²⁴. Esto es, la previa autorización de las Cortes, en los términos del 94.1 y del procedimiento especial previsto en el art. 74 de la CE (denuncia del CDI por el Estado español y aprobación de dicha denuncia por mayoría de ambas Cámaras). En este contexto, los CDIs forman parte del ordenamiento jurídico interno pero no exigen la transposición de su contenido al derecho interno de los Estados. Dada su prevalencia sobre las normas internas, la aplicación de éstas debe respetar el contenido de los CDIs.

A la luz del contenido y naturaleza jurídica de los CDIs, como expresión normativa del derecho internacional tributario actual, el interrogante es en qué medida están afectando los CDIs a la potestad tributaria de los Estados, a la hora de regular la imposición sobre las empresas con gran actividad transnacional. Para responder a este interrogante hay que partir de dos premisas básicas que caracterizan a los CDIs:

De un lado, unas reglas de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales obsoletas ante los nuevos modelos de negocio (máxime los de gran componente tecnológico) que, en muchos casos, determinan que los agentes económicos decidan en qué jurisdicción se someten al derecho de imposición²⁵. Por ende, esto ha acarreado una fuerte competencia fiscal entre los Estados para atraer la inversión a sus territorios y, en consecuencia, una regulación a la baja de la tributación de las rentas de las sociedades a nivel global.

De otro lado, una ausencia de un principio de justicia tributaria en los CDIs dirigido a garantizar un gravamen mínimo de tributación de las rentas empresariales, que tiene como consecuencia la ausencia de límites de justicia tributaria internacionales en el marco de la competencia fiscal internacional entre los Estados, a la hora de regular la imposición de las sociedades.

²² Art. 96 CE: “1....Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”

²³ La CE prohíbe la celebración de un Tratado en tanto contenga disposiciones contrarias al texto constitucional, exigiendo la previa modificación de la CE y atribuyendo al TC la competencia para determinar si existe contradicción entre un Tratado y la Constitución (vid. art. 95 CE). En este sentido, El art. 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre de los Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014), bajo la rúbrica “Prevalencia de los tratados”, prescribe: “Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas, salvo las normas de rango constitucional”.

²⁴ Art. 96 “2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94”.

²⁵ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017, páginas 1 y 7.

Partiendo de estas dos premisas, es fácil constatar que el poder tributario de los Estados, se va vaciando de principios de justicia materiales garantes del deber de contribuir para plegarse a los imperativos de política económica tanto expresos (reparto de potestad tributaria contenido en los CDIs para evitar excesos de gravamen –situaciones de doble imposición-) como tácitos (contexto de fuerte competencia fiscal entre los Estados en el que el tributo es un instrumento decisivo para atraer la inversión al territorio). De este modo, los principios constitucionales internos de justicia material como generalidad, igualdad y capacidad económica, se van flexibilizando progresivamente para adaptarse a otros fines constitucionales como son los de política económica.

En efecto, el poder tributario de los Estados se ve limitado por la renuncia a la potestad de gravar determinadas rentas, en unos casos, por aplicación de las reglas internacionales de los CDIs de atribución exclusiva de la potestad tributaria al otro Estado contratante, sin que tenga derecho a gravarlas cuando este Estado decida articular incentivos fiscales que tengan como consecuencia una tributación ínfima o nula de dichas rentas (renuncia por mandato expreso de la norma internacional) y, en otros casos, porque, aun teniendo atribuida la potestad de gravar dichas rentas de acuerdo a las reglas de reparto establecidas en los CDIs, los imperativos de política económica dirigidos a la atracción de inversiones al territorio, y la competencia fiscal entre los Estados, exigen una presión fiscal a la baja sobre las rentas con gran movilidad (renuncia por la competencia fiscal de los Estados que acarrea la fiscalidad internacional) y, por ende, una flexibilización de los principios de justicia tributaria internos para los grandes contribuyentes, que pueden decidir localizar sus inversiones en cualquier territorio.

En suma, con carácter progresivo, se ha ido produciendo un debilitamiento de los principios de justicia tributaria que presiden el deber de contribuir ante la introducción de principios internacionales al servicio del fomento del comercio internacional y del incremento de las inversiones, sin que vayan acompañados de cautelas garantes de un mínimo deber de contribuir al gasto público de los Estados, acarreando un fuerte contexto de fuerte competencia fiscal internacional y una escasa o nula tributación de los grandes grupos multinacionales.

- Por último, en el análisis de los límites al poder tributario, nuestro legislador ha de atender también al Derecho fiscal de la Unión Europea²⁶. España es un Estado miembro de la Unión Europea desde 1986, con ocasión del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas firmado por España el 12 de junio de 1985, y ratificado por la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, como exige el artículo 93 de la CE para los Tratados en virtud de los cuales se cedan competencias derivadas de la Constitución a otros organismos o instituciones internacionales²⁷. De acuerdo al Tratado de la Unión Europea y del Tratado

²⁶ Sobre las consideraciones jurídicas del Derecho fiscal europeo véase FALCON Y TELLA, R. "El derecho fiscal europeo", Manual de fiscalidad internacional, Ed. IEF, Vol.II, 2016, páginas 109 a 139.

²⁷ De acuerdo al artículo 93 de la CE, la celebración de un Tratado por el que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución, re-

de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE)²⁸, se atribuyen a la Unión Europea competencias en materia financiera y tributaria, reservadas a las Cortes Generales en nuestra Constitución. Entre estas competencias cedidas a la UE destacan las relativas a la armonización de la imposición indirecta, como establece expresamente el artículo 113 del TFUE.

En materia de imposición directa, sin embargo, el fundamento jurídico para dictar disposiciones relativas a la imposición directa se encuentra, de forma implícita, en el capítulo dedicado a la normas sobre aproximación de legislaciones. En particular, el art. 115 TFUE, que prevé la adopción de Directivas cuando sea necesaria la aproximación de legislaciones internas que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior -como pueden ser las de carácter tributario-. En este sentido, la armonización fiscal de la imposición directa se caracteriza, fundamentalmente, por su instrumentalidad. No constituye un fin en sí mismo, sino un instrumento más al servicio del buen funcionamiento del Mercado Único. La actuación armonizadora se lleva a cabo cuando las diferencias existentes entre las legislaciones tributarias internas tengan efectos negativos sobre los objetivos del Tratado como las libertades fundacionales. Así, de acuerdo al principio de subsidiariedad, resulta harto relevante en el proceso de la armonización de la imposición directa. Actúa sobre los ámbitos en los que la UE no tiene competencia exclusiva (como, en principio, ocurre con la imposición directa, sobre la que el TFUE no prevé la armonización fiscal). Así, la armonización parcial de la imposición directa que se ha adoptado por la UE se ha legitimado por la necesidad de aproximar las legislaciones en aras a salvaguardar las libertades fundacionales, sobre las que sí es competente la UE²⁹. Se entiende así que el núcleo duro de actuación normativa en imposición directa sea la fiscalidad de las empresas.

Por tanto, en lo que concierne a la imposición directa, son los Estados miembros los competentes para regular esta materia, esto es, son los titulares del poder tributario en imposición directa siempre y cuando dicha regulación sea conforme a las disposiciones del Tratado fundacional, entre las que se encuentran las libertades de establecimiento y circulación de capitales, cuya finalidad es la eliminación de obstáculos fiscales a las

quiere "previa autorización de las Cortes por Ley Orgánica" y, "corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión".

²⁸ Con las reformas introducidas en el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, se consolida, por un lado, el Tratado de la Unión Europea (TUE) firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (Véase el Instrumento de Ratificación del Tratado por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea, hecho en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, BOE de 27 noviembre 2009, núm. 286, RCL 2009\2299) y, de otro lado, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 (Véase el Instrumento de Ratificación del Tratado por el que se modifica el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, hecho en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, BOE de 27 noviembre 2009, núm. 286, RCL 2009\2300).

²⁹ ROCHE LAGUNA, I. La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros, Ed. Tirant lo Blanch, 2000, pág. 184 y 185.

empresas que actúan en diferentes Estados miembros, en aras al buen funcionamiento del Mercado Interior. En consecuencia, de acuerdo al derecho fiscal comunitario, la soberanía fiscal de los Estados en imposición directa no es absoluta. Encuentra límites en los CDIs, pero también en el Derecho fiscal comunitario³⁰.

En este contexto, las normas tributarias internas de los Estados miembros deben ser conformes a tres parámetros jurídicos comunitarios. Por un lado, deben ser conformes a las libertades fundacionales (Derecho originario)³¹, de manera que la tributación que afecte a situaciones comunitarias no puede ser menos favorable que la tributación en el ámbito doméstico en situaciones comparables y ello, aunque globalmente la tributación de la situación comunitaria acarree una nula o baja tributación por la interacción de los diferentes sistemas tributarios y normas internacionales entre los EEMM. Por otro lado, el poder tributario de los Estados miembros también tiene como límite el conjunto de normas comunitarias que conforman el Derecho derivado en imposición directa, de conformidad con el principio de subsidiariedad. En relación con la imposición de sociedades muchos han sido los intentos de armonización y coordinación³². Actualmente, medidas legislativas aprobadas hay pocas. Destacan dos Directivas, que han armonizado parcialmente algunos aspectos del derecho de imposición sobre las rentas societarias: la Directiva 2011/96/UE matriz-filial referida a dividendos³³ y la Directiva 2003/49/CE que tiene por objeto el tratamiento fiscal de los cánones e intereses³⁴.

Estas dos Directivas establecen un régimen común para los pagos de intereses, cánones y dividendos satisfechos por las filiales a sus matrices, situadas en diferentes Estados miembros. Este régimen común tiene por objeto eliminar obstáculos fiscales que no deben existir en un Mercado Único, como es la imposición en el Estado de la fuente (la retención en la fuente). De esta forma, el régimen común consiste en atribuir exclusivamente la potestad de gravamen al Estado residencia de la entidad perceptora de dichas rentas. Con esta eliminación del derecho impositivo del Estado de la fuente, se elimina la

³⁰ Como ya señalaron en su día MARTÍN QUERALT Y MARTÍNEZ LAFUENTE, con la integración en las Comunidades Europeas el límite al poder financiero de los Estados debe ser entendido como una autolimitación que implica la transferencia a éstas de "competencias o si se prefiere de soberanía" ("La política fiscal europea", en Tratado de Derecho Comunitario Europeo, Ed. Civitas, Vol. III, 1986, p. 66).

³¹ Sobre las libertades comunitarias en el TFUE véase VVAA. Comentarios de Derecho Fiscal Comunitario. Análisis e interacción con la normativa fiscal española, Ed. AEDAF, 2011, pág. 53 a 185.

³² Para una síntesis de las políticas fiscales de la UE sobre la imposición societaria véase, por ejemplo, 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 a 140.

³³ Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 345 de 29.12.2011).

³⁴ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, 26.6.2003, p.49).

posibilidad contemplada en los CDIs de gravar estas rentas de forma limitada este Estado (art. 10 y 11 respecto de dividendos e intereses, respectivamente y el art. 12 respecto de los cánones, aunque no en todos los CDIs). Es importante señalar que esta armonización parcial de la imposición directa sobre sociedades, contenida en estas Directivas, no garantiza una imposición mínima sobre dichas rentas por parte de los Estados que tienen atribuido el derecho de imposición.

Por último, en el Derecho fiscal comunitario, al que debe adecuarse la regulación tributaria interna establecida por los Estados miembros, tiene una gran trascendencia la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), si bien, se erige en fuente complementaria del Derecho. En su función de garantizar la adecuación del ordenamiento interno al Derecho originario y derivado comunitario, por la vía del recurso y de la cuestión prejudicial, planteada por los órganos jurisdiccionales internos, el Tribunal, como máximo intérprete del Derecho comunitario, puede expulsar del ordenamiento aquellas normas internas que contradigan las disposiciones de los Tratados fundacionales o las disposiciones del Derecho derivado, como son las Directivas comunitarias, comportándose como un auténtico Tribunal Constitucional Comunitario³⁵. Es la jurisprudencia del TJUE la que ha dado carta de naturaleza a principios comunitarios que presiden las relaciones derecho comunitario e interno, como son el principio de primacía del Derecho comunitario y el principio del efecto directo de sus disposiciones y, en materia de imposición directa, a través de la jurisprudencia del TJUE se ha producido una suerte de “pseudoarmonización”³⁶, con ocasión de sus múltiples pronunciamientos sobre la adecuación de las disposiciones internas del Impuesto sobre sociedades al Derecho comunitario originario y derivado (ej. tratamiento de pérdidas, régimen de consolidación fiscal, régimen sobre dividendos, etc.)

En cuanto a la incidencia del Derecho comunitario en el sistema de fuentes, en primer lugar, las normas comunitarias (incluidos los Tratados originarios) no tienen naturaleza constitucional, aunque sí pueden servir de fuente interpretativa que contribuya a la mejor identificación del contenido de los derecho que gozan de tutela constitucional (STC 136/2011, de 13 de septiembre; 232/2015, de 5 de noviembre; 13/2017, de 30 de enero, entre otras muchas)³⁷. En segundo lugar, el Derecho fiscal europeo, a diferencia de los CDIs que no implican la cesión de competencias financieras a una organización supranacional, exige la integración de su contenido en el derecho interno, so pena de ser expulsadas del ordenamiento jurídico interno aquellas disposiciones internas que vulneren el Derecho comunitario. También es importante destacar que, a diferencia de los CDIs, que se caracterizan por ser un derecho dispositivo en tanto que unilateralmente

³⁵ martin queralt, lozano serrano, tejerizo López y casado olleró (2017), Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 28a edición, página 166.

³⁶ ROCHE LAGUNA, I. La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros, Ed. Tirant lo Blanch, 2000, pág. 183

³⁷ martin queralt, lozano serrano, tejerizo López y casado olleró (2017), Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 28a edición, página 142.

los Estados pueden dejar de aplicarlos por la vía de la denuncia de dichos instrumentos, el Derecho fiscal comunitario es un derecho coactivo que no permite a los Estados dejar de aplicar una Directiva a través de un mecanismo como la renuncia. Las disposiciones de las Directivas son de obligada transposición por todos los EEMM para su entrada en vigor establecida en la misma. Todo ello sin perjuicio de los controles por los tribunales internos pero también por la Comisión europea y por el TJUE sobre la adecuación de la regulación interna a las Directivas y al Tratado fundacional.

De acuerdo al contenido y naturaleza del Derecho fiscal europeo en materia de imposición sobre sociedades, también es posible hacer algunas consideraciones sobre su incidencia en el poder tributario de los Estados, a la hora de regular la imposición sobre las empresas con gran actividad transnacional:

En primer lugar, la soberanía fiscal de los Estados miembros, a la hora de establecer una presión fiscal sobre las empresas con gran movilidad transnacional que sea “justa”, 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 obstáculos fiscales a las empresas de la UE, sin salvaguardar en dicha implementación la existencia de una presión fiscal mínima en el impuesto sobre sociedades a nivel de la UE. Ejemplo de ello es un Derecho derivado (como la Directivas sobre dividendos, intereses y cánones, antes mencionadas) cuyo propósito ha sido armonizar el reparto del derecho de imposición, sin establecer garantías de un gravamen mínimo sobre las rentas societarias.

En segundo lugar, la falta de armonización fiscal en materia de sociedades junto con la aplicación de las libertades fundacionales constituye un límite a la soberanía fiscal igual o más contundente que la propia armonización³⁸. Así, el límite del Derecho fiscal europeo al derecho interno se manifiesta de forma expresa, a través de las disposiciones del Derecho comunitario originario y derivado, que se integran imperativamente en nuestro derecho interno, y cuyo contenido, como se ha explicado supra, recoge la prohibición

³⁸ 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” (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 n° 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 europeo, y no el Tribunal de Luxemburgo, como ocurre ahora, el que armonice esta materia. (VANISTENDAEL, E, “The European Tax Paradox: How Less Begests More”, IBFD, 50/1996)

de establecer determinados gravámenes sobre rentas societarias que afectan a situaciones comunitarias, en aras a la consecución de las libertades del TFUE. Pero además, a la hora de gravar a las empresas de conformidad con los principios de justicia tributaria, el poder tributario de los Estados también se encuentra limitado de forma tácita por el contexto actual de intensa competencia fiscal de los Estados, sin que se haya establecido una armonización mínima relativa a la imposición sobre las rentas de las sociedades³⁹.

En tercer lugar, los límites del Derecho fiscal comunitario tienen una mayor repercusión jurídica en el derecho tributario de los Estados miembros, que el derecho tributario internacional (CDIs), por diferentes razones. Entre ellas, por un lado, por tratarse de un derecho coactivo y no dispositivo, como los CDIs que permiten la denuncia unilateral para dejar de aplicarse. Por otro lado, porque el Derecho fiscal europeo exige su integración en el derecho interno y la falta de adecuación en dicha integración puede llevar a la expulsión de la norma del ordenamiento interno (los CDIs, aunque forman parte del ordenamiento jurídico interno no exigen la transposición al derecho interno, sino que prevalecen sobre este cuando entren en conflicto). Por último, por el propio contenido de las Directivas armonizadoras de derechos impositivos sobre las rentas societarias. De acuerdo a este contenido, el reparto de la potestad tributaria atiende con más intensidad que los CDIs a la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor, lo que en la práctica incrementa la competencia fiscal de los Estados, a la baja, a la hora de establecer el tratamiento fiscal de este tipo de rentas en el impuesto sobre sociedades.

En suma, el poder tributario de los Estados miembros también se ha visto mermado de principios de justicia tributaria, con la imperativa adaptación del derecho tributario interno a los principios comunitarios de eliminación de barreras fiscales.

1.2. Las deficiencias de la regulación actual sobre la imposición societaria y la ausencia de instrumentos jurídicos garantes de una imposición mínima de los grandes agentes tecnológicos

De acuerdo al poder tributario de los Estados y los límites al mismo derivados, de forma expresa, del derecho internacional tributario (CDIs) y del derecho fiscal comunitario, y, de forma tácita, de la actual competencia fiscal entre Estados en el que el tributo es un instrumento determinante de la política económica, la regulación actual de la imposición sobre la renta de las sociedades, se caracteriza por una gran diversidad de regulaciones

³⁹ Cuestión relacionada aunque distinta, como se apuntará más adelante, es la aprobación de medidas anti-abuso que actualmente se están aprobando a nivel comunitario. Estas normas tienen por finalidad evitar la aplicación de los beneficios de las Directivas, y CDIs, en situaciones de abuso del derecho. Pero no se ha aprobado ninguna medida para las situaciones en las que, sin existir abuso, la aplicación conjunta de las Directivas, los CDIs y las legislaciones internas, acarrea la ausencia de imposición societaria en situaciones indicativas de una gran capacidad económica. Son las medidas tendentes a una armonización impositiva, como por ejemplo las que se están intentando consensuar en relación con la base imponible común del impuesto, las que pueden lograr un gravamen efectivo justo de sociedades a nivel de la UE.

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 movilidad⁴⁰. 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)⁴¹.

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 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 erosión de la base imponible y traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación se traduce en unas pérdidas globales de recaudación del Impuesto sobre sociedades entre 100 y 240 mil millones anuales de dólares estadounidenses y, en términos porcentuales de los

⁴⁰ 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 ej. 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.

⁴¹ 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, Coordinado por LASARTE y ADAME, CEF n° 21, 2010, páginas 49 y siguientes

ingresos fiscales, se calcula que dicho impacto es mayor en países en desarrollo respecto de los países desarrollados⁴².

Frente a esta situación, no existen instrumentos jurídicos internacionales ni comunitarios garantes de una tributación global mínima, “justa”, de las rentas obtenidas por empresas con una intensa planificación mundial de sus actividades. Un claro ejemplo de ello es la crisis económica y financiera, iniciada en 2007 a nivel global, y las medidas adoptadas a nivel interno, comunitario e internacional para incrementar la presión fiscal de las grandes corporaciones. Así, en el ámbito de la Unión Europea, el único logro contra la escasa o nula tributación de las grandes corporaciones, que puede tener una rápida repercusión en el incremento de las arcas públicas, ha venido de la mano de una normativa de carácter no tributario, como son las normas contra la competencia desleal (Ayudas de estado) que ya han afectado a la compañía Apple. Por otro lado, en el ámbito internacional, algunos Estados, como India o Israel, a la vista de la ausencia de avances normativos a nivel internacional, de forma unilateral y descoordinada están adoptando enfoques alternativos para gravar los ingresos de las sociedades no residentes que desarrollan una importante actividad en sus territorios pero que, a efectos fiscales, no pueden gravarlos por no poder concretar la existencia de establecimiento permanente.

Otros Estados, como España, han adoptado medidas dirigidas a minorar el gasto público y al aumento del endeudamiento, sin poder establecer una presión fiscal “justa” sobre las rentas societarias de los grandes grupos empresariales por los propios impedimentos del derecho internacional tributario, del derecho fiscal europeo y de la competencia fiscal a la baja entre Estados. Aunque en materia tributaria la reforma del impuesto de sociedades ha sufrido un ensanchamiento de la base imponible, lo cierto es que esto no ha afectado al gravamen de los grandes grupos tecnológicos con gran actividad en nuestro territorio. España, como Estado de la fuente de los grandes grupos tecnológicos como Uber, Airbnb, Facebook, Apple, Google, Amazon, etc. sigue sin poder sujetar a gravamen las rentas que estas corporaciones obtienen por su actividad en nuestro territorio, por aplicación del propio derecho internacional y comunitario. Otro ejemplo ilustrativo de la imposibilidad de los Estados de gravar estas rentas, de conformidad con el marco jurídico actual, es la comparecencia de los representantes de los grandes grupos multinacionales en sesiones parlamentarias para explicar porque no pagan impuestos en sus jurisdicciones, a pesar de los ingentes beneficios que obtienen en ellos, sin que la aplicación del derecho pueda hacer frente a esta situación.

⁴² Vid. pág. 16 del Informe de progreso sobre la implementación de las normas BEPS entre julio 2016 y junio de 2017, publicado el 5 de julio de 2017 por la OCDE: “Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2016 - June 2017”, www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf; En el mismo sentido, véase el informe final de octubre de 2015 sobre la Acción 11 del Proyecto BEPS “Evaluación y seguimiento BEPS”, a la que se hará referencia más adelante.

En conclusión, la pregunta es si la imposición sobre la renta de las sociedades debe ser conforme al deber de contribuir de “todos” al sostenimiento del gasto público de los Estados de acuerdo a su capacidad económica. Si la respuesta es afirmativa, el reto debería centrarse en las actuaciones normativas internacionales y comunitarias necesarias para la reconstrucción del poder tributario con principios de justicia material claros, que permita a los Estados el establecimiento de un gravamen justo de las empresas y aplicar medidas defensivas contra los Estados que no cumplan estos parámetros de justicia material⁴³.

Los Estados de forma unilateral, a pesar de la invocada soberanía fiscal en el establecimiento del gravamen sobre las rentas societarias, no pueden dar soluciones a la situación actual dado el debilitamiento del actual poder tributario en materia de justicia tributaria. Al menos en el caso de España, los principios de justicia tributaria internos no pueden dar solución unilateral a esta situación, dado que deben aplicarse en conjunción con los estándares normativos internacionales y comunitarios, dirigidos al reparto de potestad tributaria y la eliminación de obstáculos fiscales a la internacionalización de las empresas. Estos límites siguen basados en la atribución del derecho de imposición a aquéllos Estados en los que las empresas tienen una fuerte presencia física, sin regular, al mismo tiempo, ningún tipo de estándar mínimo de cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes. Las reglas actuales obstaculizan el establecimiento de gravámenes sobre empresas no residentes que tienen una intensa actividad económica en el territorio dado que, jurídicamente, no tienen una presencia física exigida por la norma para atribuir el derecho de imposición. Con el marco jurídico actual, de nada le sirve a un Estado como España invocar el deber constitucional de “todos” de contribuir al sostenimiento del gasto público, de acuerdo a la capacidad económica de estos contribuyentes, para gravar las rentas societarias, en tanto España siga constituyendo el Estado de la fuente y no pueda determinar la existencia de un establecimiento permanente en el territorio, entre otros factores normativos. Unilateralmente, cabe únicamente aplicar medidas anti-abuso, siempre acordes también al derecho internacional y comunitario.

En suma, si el poder tributario de los Estados ha de servir al deber de contribuir de todos al sostenimiento del gasto público, es evidente que el actual poder tributario en materia de imposición societaria no es garante de una tributación justa de las grandes corporaciones y, en este sentido, es precisa una actuación normativa internacional y/o comunitaria que modifique los límites actuales al poder tributario de los Estados en el estableci-

⁴³ Véase un trabajo de la autora sobre la defensa de las reglas de tributación compartida en un contexto de ausencia de armonización y aproximación de legislaciones tributarias, como medida para frenar la economía de opción de los grandes agentes tecnológicos y, por ende, como medida para luchar contra la erosión recaudatoria actual. Vid. machancoses garcía, e. (2013): “Limite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los CDI”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, n° 2/13.

miento del gravamen sobre las rentas de las empresas. Es la única forma de revitalizar el poder tributario de los Estados y poner freno al progresivo vaciamiento de principios de justicia tributaria.

II. ACTUACIONES DE LA OCDE Y LA UE FRENTE A LA IMPOSIBILIDAD DEL MARCO JURÍDICO ACTUAL DE GARANTIZAR UNA TRIBUTACIÓN “JUSTA” DE LOS GRANDES GRUPOS MULTINACIONALES

A continuación se exponen de forma separada, por un lado, las actuaciones de la OCDE y de la UE sobre la imposición societaria con carácter general y, por otro lado, las actuaciones específicas de la OCDE y de la UE en relación con la imposición societaria en el ámbito de la economía digital. La finalidad es ilustrar de forma sistemática los trabajos realizados por estas instituciones, la manera de afrontar la crisis actual regulatoria del impuesto sobre sociedades y las medidas adoptadas hasta la fecha.

2.1. Actuaciones sobre la imposición societaria con carácter general

- 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”*)⁴⁴. 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 (*“Plan BEPS 2013”*)⁴⁵ que atiende a la identificación de las acciones necesarias para paliar el fenómeno BEPS, a establecer unos plazos para poner en marcha dichas acciones, y, a concretar el cauce jurídico para implementar dichas acciones. En octubre de 2015 ya se habían aprobado los informes finales sobre todas las actuaciones contenidas en el Plan de Acción⁴⁶.

Las nuevas medidas adoptadas en el marco del Proyecto BEPS determinan, en el ámbito de la tributación internacional de las rentas empresariales, modificaciones tanto de tipo sustancial como formal, si bien, resultan fundamentales los diversos cauces jurídicos,

⁴⁴ OECD (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>. (en adelante “Informe BEPS 2013”). El acrónimo BEPS en inglés significa “Base Erosion and Profits Shifting”.

⁴⁵ OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>. 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, como se expondrán a continuación (en adelante “Plan BEPS 2013”).

⁴⁶ Véanse todos los informes finales en la web de la OCDE (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>). Un resumen de todas ellas se contiene en: OCDE (2015), *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

algunos muy novedosos, que se han consensuado para implementar las medidas adoptadas. Por lo que respecta a los cambios sustanciales, las medidas del Proyecto BEPS de la OCDE tienen el propósito común de evitar la escasa o nula tributación de las grandes corporaciones, pero sólo en los casos en que la planificación fiscal resulta “agresiva”/“abusiva”. Para ello, este Proyecto pretende “proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económicas”, para lograr evitar situaciones de doble no imposición y asegurar la tributación en el Estado de realización de la actividad y de creación del valor. El objetivo es que esta implementación se lleve a cabo lo más global posible para que todos los países actúen en el mismo terreno de juego en igualdad de condiciones. En este sentido, dada la diversidad de soberanías fiscales y el problema de llegar al consenso entre todas ellas, para afrontar las deficiencias de la fiscalidad internacional de las rentas societarias, el Proyecto BEPS no ha concluido la necesidad de llegar, previamente, a un consenso internacional sobre un gravamen mínimo justo de los grandes grupos multinacionales y las posibilidades de su articulación a nivel internacional. Tampoco se ha concluido que deban modificarse las actuales reglas de atribución de la potestad tributaria entre Estado fuente y Estado de residencia de los CDIs, que fueron diseñadas, principalmente, para eliminar la doble imposición internacional.

En particular, en aras a frenar la planificación fiscal agresiva de los grandes grupos multinacionales, se articulan 15 Acciones agrupadas en cinco grupos de actuaciones (coherencia, sustancia, transparencia, instrumento multilateral y economía digital):

En primer lugar, un grupo de actuaciones tiene la finalidad de lograr mayor *coherencia internacional en el impuesto sobre sociedades* (acciones 2 a 5). En este marco, se han adoptado medidas dirigidas a neutralizar las asimetrías producidas por instrumentos y entidades híbridas, a limitar la deducción excesiva de intereses, a mejorar las normas de transparencia fiscal internacional y a evitar las prácticas fiscales de los Estados que resultan “perniciosas”. En concreto:

- 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)⁴⁷.

⁴⁷ Véanse sobre la Acción 2 los siguientes documentos: OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en>; OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>; 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>

A nivel internacional, los CDIs van a ver modificadas sus disposiciones con ocasión del Instrumento Multilateral⁴⁸ aprobado en el marco de la Acción 15, y con la actualización del Modelo de la OCDE en noviembre de 2017. La UE, alineándose con estas medidas, ha aprobado dos Directivas, entre ellas la Directiva anti-BEPS, que exige la transposición de sus disposiciones en las legislaciones internas de todos los EEMM y comienzan a aplicarse en 2016 y en 2019⁴⁹.

- En el marco de 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 CFC⁵⁰. En el ámbito de la UE, la Directiva "anti-BEPS", de 12 julio⁵¹, ha regulado en el artículo 7 de la misma un marco uniforme sobre normas de transparencia fiscal internacional de obligado cumplimiento desde enero de 2019.

- Las medidas de 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

⁴⁸ Vid. comentarios sobre la Acción 15

⁴⁹ En la Directiva matriz filial se modifica el art. 4 para impedir la aplicación de la exención a los dividendos procedentes de otro EM cuando hayan constituido un gasto deducible en la entidad que distribuye el dividendo, y es de aplicación uniforme desde 2016 (Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 219 de 25 de julio de 2014). Por otro lado, la Directiva "anti-BEPS", o Directiva anti abuso en materia tributaria, aprobada el 12 de julio de 2016, por su acrónimo en inglés: ATAD, Anti-Tax Avoidance Directive (Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, DO L 193 de 19.7.2016, p. 1), 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 (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, DO L144 de 7.6.2017). 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.

⁵⁰ Véase el informe final de octubre de 2015: OECD (2016), *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>.

⁵¹ Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, DO L 193 de 19.7.2016, p. 1

sujetos a gravamen⁵². En el ámbito de la UE, también la Directiva “anti-BEPS” (artículo 4), establece una norma de limitación de la deducibilidad de los intereses para evitar la subcapitalización, en coherencia con la Acción 4 del Plan BEPS. Por lo que respecta a su transposición y entrada en vigor, con carácter general debe transponerse antes del 31 de diciembre de 2018 para su entrada en vigor el 1 de enero de 2019. Sin embargo, establece la excepción para los casos en que ya existan medidas internas de este tipo, como es el caso de España. En estos casos, dichas medidas se tendrán en cuenta y seguirán aplicándose como máximo hasta el 1 de enero de 2024 o antes, una vez finalizado el primer ejercicio presupuestario desde que se publique el acuerdo entre los miembros de la OCDE sobre la Acción 4 del Plan BEPS.

- Por último, las soluciones consensuadas sobre 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 previos 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 obligatoria 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-)⁵³. 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*)⁵⁴.

⁵² Véase el informe final de octubre de 2015: OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>; véase también la actualización de este informe en diciembre 2016: OECD (2016), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>

⁵³ Véase el informe preliminar de septiembre de 2014: OECD (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>; el informe final de octubre de 2015: OECD (2016), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 - Informe final 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>.

⁵⁴ Vid. OECD (2017), *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>; OECD (2017), *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264285675-en>;

En el ámbito de la UE, por lo que se refiere a los acuerdos previos de tributación (tax ruling) también se ha establecido una medida de transparencia de obligado cumplimiento por todos los EEMM, pero mucho más ambiciosa. Se ha implantado un sistema de intercambio automático de información sobre los tax rulings, a través del nuevo artículo 8 bis de la Directiva de Cooperación Administrativa en diciembre de 2015⁵⁵ y su en marcha se ha producido en 2017. Frente a los regímenes preferenciales, las medidas adoptadas tienen carácter *soft law* dirigidas a la coordinación entre las legislaciones de los EEMM⁵⁶ 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 financieros⁵⁷.

En segundo lugar, otro grupo de actuaciones tiene por objeto reinstaurar los efectos y beneficios de los estándares internacionales actuales, de manera que *las reglas de reparto de la potestad tributaria sean acordes a la sustancia económica* (acciones 6 a 10), acercando el lugar de actividad y de imposición (evitar el abuso de los Tratados y la elusión del concepto de establecimiento permanente, así como mejorar las normas sobre precios de transferencia). En particular:

- La acción 6 (*“impedir la utilización abusiva de convenios”*) trata de prevenir el abuso de los Tratados, evitando la aplicación de los beneficios del Tratado cuando concurren situaciones de abuso del Derecho (abuso de los CDIs)⁵⁸. La finalidad es incorporar cláusulas antiabuso⁵⁹ y dejar claro que el propósito de los CDIs no es la doble no imposición.

⁵⁵ Vid. Directiva 2015/2376/UE del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad DOUE L332/1, 18.12.2015.

⁵⁶ 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 (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo) al Consejo sobre cuestiones fiscales de 16 de junio de 2017, 10397/17, FISC 141 ECOFIN 551

⁵⁷ Vid. Lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales, de 5 de diciembre de 2017, Doc 15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088.

⁵⁸ Véanse el informe preliminar de septiembre de 2014: OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>; y, El informe final de octubre de 2015: OECD (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

⁵⁹ 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

Dado que su implementación requiere la modificación de los CDIs, estas medidas ya se han incorporado al Instrumento multilateral de 2016 para modificar los CDIs⁶⁰ 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”, y 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”, *Limitation on Benefits*), una regla antiabuso para establecimientos permanentes situados en el extranjero y una cláusula de propósito principal (“PPT”, *Principal Purpose Test*). 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 supervisión⁶¹.

En el ámbito de la UE, las Directivas existentes que afectan a la imposición societaria ya incluyen, desde su aprobación, *cláusulas antiabuso específicas* que legitiman la existencia de medidas internas que restringen la aplicación de los beneficios de dichas Directivas cuando se producen situaciones abusivas, en los términos de dichas cláusulas⁶². Sin embargo, la Directiva anti-BEPS⁶³, introduce una cláusula general antiabuso, para ser transpuesta por todas las legislaciones de los Estados miembros con carácter uniforme, de forma que exista un estándar uniforme general antiabuso mínimo en toda la UE⁶⁴. Se

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”).

⁶⁰ Vid. comentarios a las medidas de la Acción 15

⁶¹ Véase el primer informe de mayo de 2017: OECD (2017), BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf

⁶² 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).

⁶³ Vid. artículo 6 de la Directiva Anti-BEPS o ATAD (2016/1164, de 12 julio de 2016, de julio de 2016). 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 principal 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.

⁶⁴ Véase también la Recomendación 2012/772/UE, de 6 de diciembre, sobre planificación fiscal agresiva (DO L338, de 12 diciembre 2012) y la Recomendación 2016/136 de la Comisión, de 28.1.2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales (DO L25, de 2.2.2016)

trata de evitar que las distorsiones actuales entre las diferentes legislaciones permitan la existencia de estructuras de planificación fiscal agresiva⁶⁵.

- La acción 7 (*“impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP”*) se centra en la prevención de situaciones artificiosas dirigidas a eludir el estatus de establecimiento permanente. Para ello se proponen cambios en la definición del concepto de “establecimiento permanente” (art. 5 Modelo OCDE). Básicamente afecta a la consideración de agente comisionista y a las excepciones a la definición de establecimiento permanente, como *la actividad preparatoria o auxiliar o las obras o proyectos de construcción o instalación*, que verán restringidas las posibilidades de su aplicación en situaciones de fragmentación de un negocio en funcionamiento o de contratos entre empresas estrechamente vinculadas, respectivamente⁶⁶. 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 BEPS⁶⁷, y, asimismo, también se ha incorporado en la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE, de noviembre de 2017.

- Por último, este bloque se cierra con las *Acciones 8 a 10 (“asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor”)* que tienen el propósito de garantizar que la imposición se produzca donde se cree el valor de la empresa⁶⁸. Con este propósito, estas acciones se centran en tres áreas clave. La Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las *operaciones de intangibles*. El trabajo realizado en el marco de la Acción 9 trata la *asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos* a las entidades que asumen dichos riesgos. En tercer lugar, la Acción 10 se centra en el ámbito de *otras operaciones de alto riesgo*⁶⁹. Como consecuencia de todos los trabajos realizados en el marco de estas tres acciones sobre la correcta aplicación de los precios de transferencia, en julio de 2017 se ha publicado la nueva guía sobre precios de transferencia de la OCDE, en la que se

⁶⁵ En el caso de España, está por ver si el artículo 15 de la Ley General Tributaria (“conflicto en aplicación de la norma”) ya supone 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”.

⁶⁶ Vid. OECD (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>. Véase también los borradores para el debate, objeto de consulta pública, sobre la atribución de beneficios y las normas de precios de transferencia, publicados en julio 2016 y junio 2017 (Discussion Draft –July 2016- and –Juny 2017-: Release of BEPS discussion drafts on attribution of profits to permanent establishments and revised guidance on profit splits), y la actualización de 21 de noviembre de 2017 del Modelo de Convenio que modifica el artículo 5 del Modelos (“establecimiento permanente”) y sus Comentarios.

⁶⁷ Vid. comentarios sobre la Acción 15

⁶⁸ OECD (2016), *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

⁶⁹ Página 12 del Informe final de 2015 sobre las Acciones 8 a 10.

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)⁷⁰.

En tercer lugar, está el grupo de acciones que atienden a *garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad* (acciones 11 a 14). Ante la necesidad de más información para detectar a tiempo la planificación fiscal agresiva y otras necesidades que requieren mayor transparencia y mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, se han establecido diferentes medidas, como son las relacionadas con la evaluación y seguimiento de BEPS, la revelación previa de mecanismos de planificación fiscal agresiva por los contribuyentes, el intercambio automático entre Administraciones tributarias de los informes país por país y los procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación e interpretación de los CDIs. Así, básicamente:

- La acción 11 (*"evaluación y seguimiento de BEPS"*) viene referida a metodologías para recabar y analizar datos sobre el fenómeno BEPS por parte de los Estados, de manera que pueda evaluarse la efectividad y el impacto económico del fenómeno BEPS y de las acciones llevadas a cabo para luchar contra el mismo⁷¹. El informe final propone recomendaciones para mejorar las metodologías y el análisis de BEPS con el objeto de poder extraer conclusiones por parte de los países sobre los efectos fiscales de BEPS y el impacto en sus territorios de las medidas diseñadas para contrarrestar este fenómeno. Así, en el futuro será necesario que los países mejoren la obtención, recopilación y análisis de datos para así para perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS.

- La acción 12 (*"exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva"*) va encaminada a la información previa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas a las Administraciones tributarias de forma que, rápidamente, puedan responder a eventuales riesgos fiscales (ej. con procedimientos de inspección o modificaciones en la legislación). El informe final de octubre de 2015⁷², contiene recomendaciones sobre la regulación interna de regímenes de declaraciones obligatorias, para obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Además, ofrece recomendaciones específicas en forma de mejores prácticas para combatir estructuras de planificación fiscal, así como para mejorar la coordinación y el intercambio de información entre Administraciones tributarias. Ahora bien, estas recomendaciones no constituyen un estándar mínimo (a diferencia de las Acciones 5, 6, 13 y 14), por lo que los países son libres para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria.

⁷⁰ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

⁷¹ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>

⁷² OECD (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, OECD, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

- La acción 13 (*“La documentación sobre precios de transferencia y el informe país por país”*) afecta a la documentación de los precios de transferencia. La finalidad es que las Administraciones tributarias puedan conocer la planificación fiscal mundial de las grandes multinacionales que operan en sus territorios, esto es, conocer todas las jurisdicciones en las que operan, así como los ingresos que obtienen y los impuestos sobre sociedades que se devengan y pagan en dichas jurisdicciones. De acuerdo al informe final de Acción 13, se ha consensuado un estándar mínimo sobre los nuevos *“informes país por país”* (*“Country-by-Country Report”*), que se exigen ahora junto a los archivos local y maestro. Para su adopción por parte de los Estados se prevé, por una parte, la regulación interna de la obligación de esta documentación del *“informe país por país”*, de acuerdo al modelo establecido por la OCDE y, por otro lado, un intercambio automático obligatorio de los informes país por país entre las Administraciones tributarias en las que opera la multinacional. En concreto, la jurisdicción en la que reside la matriz última, y por tanto es receptora del informe país por país presentada por el contribuyente, cede de forma automática esta información al resto de jurisdicciones en las que opera la multinacional⁷³.

El informe país por país constituye el tercero de los cuatro estándares mínimos acordados por el Proyecto BEPS para ser implementados de forma uniforme y global por los Estados. En este contexto, el 27 de enero de 2016 se ha firmado en París el *Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio automático de los “informes país por país”* a nivel global (*“CbC MCAA”, Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Report*), y basado en el artículo 6 del Convenio multilateral de Asistencia Administrativa en materia fiscal. En diciembre de 2017, son 68 las jurisdicciones que han suscrito este Acuerdo. 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, que garantizar un juego limpio entre las partes⁷⁴. A nivel de la UE, para una adaptación uniforme por los 28 Estados miembros, en mayo de 2016, se ha

⁷³ Vid. el Informe preliminar de septiembre de 2014 (Orientaciones relativas a la Documentación sobre Precios de Transferencia y el Informe País por País, <http://www.oecd.org/ctp/Action-13-ESP-preliminary-version.pdf>) y el Informe final de 5 de octubre de 2015: OECD (2016), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>; vid también la guía sobre precios de transferencia de 2017, mencionada con ocasión de las Acciones 8 a 10: OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, París. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

⁷⁴ 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: OCDE (2017), *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer review documents, OECD(G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf*.

incorporado esta regulación en un nuevo artículo 8 bis bis en la Directiva de Cooperación entre Administraciones tributarias en materia fiscal (Directiva 2011/16/UE)⁷⁵.

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 sociedades⁷⁶.

- Por último, la *acción 14* ("*hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*") se centra en la problemática de la resolución de disputas en la interpretación de los CDIs⁷⁷ 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 (el cuarto) 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 2017⁷⁸ 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. Además, un amplio número de países se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios 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 conflictos⁷⁹. La UE ha aprobado una Directiva específica de resolución de conflictos el 10 de octubre de 2017⁸⁰, para su transposición obligatoria interna por los

⁷⁵ Directiva 2016/881/UE del Consejo, de 25.5.2016, que modifica la Dir 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3.6.2016)

⁷⁶ 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, COM/2016/198 final (en adelante Propuesta de Directiva sobre la divulgación pública del informe país por país)

⁷⁷ Vid. el informe final de Acción 14, de 5 de octubre de 2015, en versión español: OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>;

⁷⁸ Vid. comentarios sobre la Acción 15

⁷⁹ Vid. OCDE (2017), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer review documents, *OECD(G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris*. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf; 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>

⁸⁰ Directiva 2017/1852/UE del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, DO L 265 de 14.10.2017.

EEMM y entrada en vigor en julio de 2019, en la que se contiene un sistema vinculante de arbitraje obligatorio.

Por último, el cuarto grupo de actuaciones está conformado por la *Acción 15* (“desarrollar un instrumento multilateral”) y tiene carácter transversal en tanto que tiene por objeto la aprobación de un instrumento multilateral para implementar los cambios acordados sincronizada y eficientemente en toda la red de CDIs, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos⁸¹.

De acuerdo al contenido del instrumento consensuado el 24 de noviembre de 2016⁸², y la firma del Instrumento multilateral abierto a la firma el 7 de junio de 2017 en París (“Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”)⁸³, los CDIs se van a ver modificados a partir de 2018 para implementar algunas medidas del Plan BEPS: la articulación dirigida a la neutralización de híbridos (acción 2), las modificaciones en el concepto de establecimiento permanente (acción 7), y la inclusión de dos de los cuatro estándares mínimos acordados en el marco del Proyecto BEPS. En concreto, *estándar mínimo de la Acción 6 contra el abuso de los Convenios* y *el estándar mínimo de la acción 14* en aras a mejorar la resolución de conflictos por la vía del procedimiento amistoso (MAP, Mutual Agreement Procedure), incluyendo la opción de regular un arbitraje obligatorio y vinculante. Los mismos cambios han tenido lugar en el Modelo de la OCDE con la actualización el 21 de noviembre de 2017.

- También la UE desde 2012 ha comenzado a tomar medidas legislativas, de soft law y de análisis frente al fenómeno BEPS, en el marco del Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, aprobado por la Comisión europea el 6 de diciembre de 2012⁸⁴, y del Plan de acción para un sistema de imposición de las socie-

⁸¹ Vid. informe final, de 5 de octubre de 2015: OECD (2016), *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales*, Acción 15 - Informe final 2015, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>

⁸² El 24 de noviembre de 2016 más de 100 jurisdicciones, participantes en el Marco Inclusivo de BEPS, concluyeron las negociaciones sobre el instrumento multilateral. El texto del Instrumento Multilateral (“Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”. Por el acrónimo en inglés: MLI “Multilateral Instrument”) puede verse en la dirección: www.oecd.org/ctp/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.htm

⁸³ El Convenio multilateral ha sido suscrito por 76 jurisdicciones, entre ellas España. Algunas de estas jurisdicciones no han firmado pero se han comprometido a hacerlo. La OCDE es la depositaria de este instrumento y facilita a los Estados el proceso de firma, ratificación e implementación. Sin duda, en el marco jurídico de la fiscalidad internacional, este instrumento es una verdadera novedad desde el punto de vista jurídico.

⁸⁴ Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, COM (2012) 722 final, de 6 de diciembre de 2012; Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, C (2012) 8805 final, de 6.12.2012; Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva, C (2012) 8806 final, de 6.12.2012.

dades justo y eficaz en la UE, de junio de 2015⁸⁵. Con estos Planes de acción se trata de lograr, dentro de la UE una fiscalidad más justa, unos ingresos más estables y un entorno más favorable para las empresas. Y respecto de terceros países, también permitirían una mayor homogeneidad.

De acuerdo a los planes de actuación se han adoptado varios paquetes de medidas: el *paquete en materia de transparencia* en marzo de 2015⁸⁶, el *paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, de 28 de enero de 2016 (ATAP)⁸⁷, y el *paquete de medidas sobre el impuesto sobre sociedades, de 25 octubre de 2016*⁸⁸. De acuerdo a estos Planes y paquetes de medidas, en el plano sustancial, las soluciones adoptadas, y en las que se está trabajando, también se dirigen a frenar el fenómeno BEPS (escasa o nula tributación en casos de estructuras artificiosas dirigidas

⁸⁵ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales, COM (2015) 302 final, de 17 de junio de 2015.

⁸⁶ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales, COM (2015) 136 final, de 18 de marzo de 2015.

⁸⁷ El paquete frente a BEPS (ATAP, Anti Tax Avoidance Package), de enero de 2016, tiene el propósito de realizar una actuación coordinada en el ámbito de la UE al problema de la erosión de bases imponibles y traslado artificial de beneficios, de forma coherente con los resultados del Plan BEPS de la OCDE y el G-20. En tanto que no se avance de forma efectiva en la Base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades, se proponen varias medidas contenidas en seis documentos: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, COM (2016) 23 final, 28.1.2016; Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, COM (2016) 26 final, 28.1.2016; Recomendación 2016/136 de la Comisión, de 28.1.2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales; Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/96/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, COM (2016) 25 final, 28.1.2016; Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, estrategia exterior para una imposición efectiva, COM (2016) 24 final, 28.1.2016; Taxation Papers, Study on structures of Aggressive Tax Planning and Indicators, n° 61, 2015.

⁸⁸ En el paquete sobre el impuesto sobre sociedades, de octubre de 2016, ya se incluyen medidas referidas a una armonización de la base imponible del Impuesto sobre sociedades a nivel de la UE. En concreto, el paquete comprende cinco documentos: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo para el establecimiento de un sistema de imposición a las sociedades equitativo, competitivo y estable en la Unión Europea, COM(2016) 682 final, 25.10.2016; Dos propuestas armonizadoras de la base imponible del Impuesto sobre sociedades: Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), COM(2016) 683 final, 25.10.2016. Y la Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), COM(2016) 685 final, 25.10.2016; Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de disputas sobre doble imposición en la Unión Europea, COM (2016) 686 final, 25.10.2016; Propuesta de Directiva del Consejo de modificación de la Directiva UE 2016/1164 sobre las asimetrías híbridas con terceros países, COM(2016) 687 final, de 25.10.2016.

al ahorro fiscal), pero también al establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades en el seno de la Unión que sea equitativo, competitivo y estable⁸⁹.

Como ya se ha expuesto con ocasión de las 15 Acciones BEPS, en alineación con las mismas, en el ámbito comunitario se han aprobado medidas normativas armonizadoras con carácter uniforme para todos los EEMM⁹⁰, y medidas *soft law* de coordinación de las políticas fiscales⁹¹, así como otras normas no recogidas en el Proyecto BEPS como el impuesto de salida⁹².

Por otro lado, se está trabajando en medidas que garanticen con carácter general un gravamen mínimo societario por parte del contribuyente a nivel global, aunque por ahora ninguna ha sido aprobada. La más importante sin duda es la reactivación de la iniciativa de 2011 sobre la armonización de la Base Imponible Común Consolidada (en adelante BICCIIS) del impuesto sobre sociedades⁹³. Con el objetivo de evitar los obstáculos a la tramitación que se sucedieron en 2011⁹⁴ para la aprobación de la BICCIIS, 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 bases imponibles. El propósito es unificar las normas para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en todos los Estados miembros de la UE. Esta implantación posibilitaría, para

⁸⁹ Véase Informe del ECOFIN (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo) al Consejo sobre cuestiones fiscales de 16 de junio de 2017, 10397/17, FISC 141 ECOFIN 551

⁹⁰ La Directiva ATAD (Directiva 2016/1164 de 12.7.2016), obliga a la transposición de las siguientes medidas para comenzar a aplicarse en enero de 2019, salvo algunas excepciones: Híbridos (Acción 2); Normas de Transparencia fiscal internacional (Acción 3); Deducción de intereses (Acción 4) y Cláusula general antiabuso (Acción 6). Por otro lado, en 2017 se ha aprobado la Directiva de resolución de conflictos (Directiva 2017/1852/UE, de 10.10.2017 antes citada), que incluye el arbitraje obligatorio vinculante (Acción 14), para ser aplicable desde abril de 2019. Por último, la Directiva de Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/UE, 15.2.2011), 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) y, en el artículo 8 bis bis, el estándar de intercambio automático de información obligatorio de los informes país por país, cuya cesión se inicia en 2018, de acuerdo con los plazos previstos en el Acuerdo multilateral abierto a la firma el 27 de enero de 2016 en París (Acción 13).

⁹¹ Véanse los comentarios de este artículo sobre los trabajos de la UE en relación con la Acción 5. En particular, sobre los regímenes preferenciales perjudiciales sobre intangibles que desarrolla el Código de Conducta y, respecto de terceros países, la lista de países y jurisdicciones no cooperantes.

⁹² La Directiva ATAD (Directiva 2016/1164 de 12.7.2016) 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.

⁹³ Véanse las dos Propuestas de Directiva de 25.10.2016 ya citadas sobre la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

⁹⁴ 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 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 (ROCHE LAGUNA, I. La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros, Ed. Tirant lo Blanch, 2000, pág. 83 a 120, 189-191).

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 de carácter armonizador, dirigidas a garantizar un gravamen global mínimo del contribuyente, como la Cláusula de inversión (en inglés “*switch-over rule*”)⁹⁵ o la modificación de la Directiva de intereses y cánones⁹⁶, propuesta desde 2011 para garantizar una imposición mínima sobre estas rentas⁹⁷.

2.2. Actuaciones sobre la imposición societaria en la economía digital

En el sector de los grupos multinacionales con un gran componente tecnológico, tanto la OCDE y la UE son conscientes de la ausencia de instrumentos jurídicos vigentes que garanticen una imposición mínima de estos contribuyentes y, en este sentido, de la imposibilidad, conforme a las reglas del derecho internacional tributario y del derecho fiscal europeo actuales, de gravar las rentas que obtienen estos contribuyentes en los territorios en los que desarrollan una actividad económica harto significativa en tanto que, a efectos fiscales, estos contribuyentes son considerados “*no residentes sin establecimiento permanente*” en dichos territorios. Y, además, también son conscientes del progresivo impacto económico que están teniendo estas empresas y del auge de diversidad de modelos de negocio totalmente novedosos, que nada tienen que ver con la presencia física allí donde desarrollan su actividad económica.

Para enfrentarse a la escasa o nula tributación que soportan la gran mayoría de estos grupos multinacionales tecnológicos, y a la ausencia del derecho de imposición en los territorios en los que realizan gran parte de su actividad, la OCDE y la EU aún no han adoptado ninguna solución en el plano normativo, aunque se están desarrollando diferentes trabajos para llegar a un consenso sobre este gran problema de la fiscalidad internacional vigente.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, 26.6.2003, p.49)

⁹⁷ Sobre los avances véanse puntos 29 a 35 del Informe del ECOFIN (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo) al Consejo sobre cuestiones fiscales de 16 de junio de 2017, 10397/17, FISC 141 ECOFIN 551.

- En el proyecto BEPS de la OCDE, la Acción 1 (“Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, que conforma el quinto grupo de actuaciones frente al fenómeno BEPS, tiene carácter transversal, si bien, a la tributación de la economía digital también resultan de aplicación los grupos de Acciones sobre coherencia (Acciones 2 a 5), sustancia (Acciones 6 a 10) y transparencia (Acciones 11 a 14). Sin embargo, se ha dedicado un bloque específico a este sector con el propósito de realizar un análisis global de la imposición directa a 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.

En materia de imposición directa del sector de la economía digital se barajan tres opciones de política fiscal, dirigidas al gravamen en los territorios en los 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”). Este nuevo concepto afectaría a la regulación del impuesto sobre la renta de las sociedades y permitiría gravar los ingresos de entidades no residentes sin establecimiento permanente en el territorio pero con una actividad significativa. 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 (impuesto especial) ante la imposibilidad de someter a gravamen a las entidades por el impuesto sobre sociedades regulado en la actualidad⁹⁸.

Sin embargo, por ahora, no se ha llegado a consenso global sobre cómo afrontar los retos de la imposición directa en el ámbito de la economía digital. La solución por el momento es esperar a ver el impacto de las actuales 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-) para decidir si debe plantearse la modificación de los estándares internacionales actuales para responder, concretamente, a los desafíos que plantea el desarrollo de la economía digital. En 2020 se prevé la publicación de un informe que contenga los resultados de todo este seguimiento. 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.

⁹⁸ Vid. Informe preliminar sobre la Acción 1 Proyecto BEPS, septiembre 2014: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital (Versión preliminar). Objetivo del 2014. www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf; Vid. también el informe final de octubre de 2015: OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Este informe fue elaborado por el TFDE (“Task Force on the Digital Economy”)

En enero de 2017, el Marco Inclusivo BEPS ha encomendado al TFDE⁹⁹ la elaboración de un informe preliminar a finales de 2018 y un informe final para 2020. Para ello, el 22 de septiembre de 2017, el TFDE ha elaborado una petición para recibir aportaciones en noviembre de 2017¹⁰⁰. En esta petición plantea cinco grupos de cuestiones: 1) Digitalización, modelos de negocio y creación del valor; 2) Retos y oportunidades para los sistemas tributarios; 3) Efectos de la implementación de las medidas BEPS; 4) Opciones para abordar la imposición directa; 5) Otros comentarios. Las respuestas debían realizarse a más tardar el 13 de octubre de 2017 y el 1 de noviembre de 2017 se celebró un encuentro público sobre los resultados en la Universidad de Berkeley, California¹⁰¹.

- Por otro lado, en el ámbito de la Unión Europea, el The OECD's Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, with its 147 members, supports the fight against tax evasion by ensuring the effective implementation of the international standards on tax transparency and exchange of ownership, accounting and financial account information (both "on request", and "automatically").

1^a) Al igual que la OCDE, parte de la premisa de que no es posible delimitar con precisión la economía digital, dado que hoy en día las empresas están más digitalizadas que nunca y la economía digital tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. Dado que no hay una característica única que defina las nuevas maneras de hacer negocios en el espacio digital, se describen algunas de las nuevas formas de actividad empresarial de la economía digital que plantean problemas sobre dónde gravarlas y qué gravar¹⁰².

2^a) Para concretar la tributación, los dos desafíos principales son, por un lado, "Dónde pagar los impuestos (nexo)", esto es, crear derechos impositivos en los países donde las empresas desarrollan su actividad (presencia comercial significativa) con escasa o nula presencia física, y, por otro lado, "Qué gravar (generación de valor)", para concretar la atribución del beneficio en los nuevos modelos de negocio digitales basados en activos, datos y conocimientos intangibles.

La Comisión europea entiende que, dado el carácter mundial del asunto, el enfoque ideal, para abordar estos dos desafíos en su conjunto, sería una solución multilateral internacional a la fiscalidad de la economía digital y, en este sentido, espera las conclusiones del Informe provisional que debe publicar la OCDE sobre la Acción 1 en 2018. Sin

⁹⁹ El grupo que tiene por objeto el seguimiento y los informes sobre la Acción 1 BEPS (Task Force on the Digital Economy), al que ya hemos hecho referencia.

¹⁰⁰ "Request for input on work regarding the tax challenges of the digitalised economy"

¹⁰¹ En la web de la OCDE se pueden consultar el Call for input (Sept 2017), los Comentarios recibidos ("Comments Oct 2017") y la consulta pública ("Public consultation Nov 2017").

¹⁰² La Comisión describe cuatro modelos: un Modelo de minoristas en línea (ej. Amazon, Zalando o Alibaba); Un Modelo de medios sociales (ej. Facebook, Xing o QZone); Un Modelo de suscripción (ej. Spotify, Netflix o iQiyi); Un Modelo de plataforma colaborativa (ej. Airbnb, Blablacar o Didi Chuxing).

embargo, ante el escaso impulso internacional que a nivel político ha tenido la Acción 1 del Proyecto BEPS, se propone examinar todas las opciones posibles de forma paralela en aras a la adopción de nuevas formas impositivas para la economía digital en el mercado único. Y ello, porque la solución de esta cuestión es urgente. De lo contrario, 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 actualidad¹⁰³.

Así, entre las medidas a adoptar plantea el siguiente camino a seguir:

1º) En primer lugar, una solución en el marco internacional marcada por una reforma del impuesto sobre sociedades aplicable a la economía digital es la solución ideal. Esto implicaría la reforma de las normas fiscales internacionales sobre establecimiento permanente, y la fijación de precios de transferencia y la atribución de beneficios aplicable a las tecnologías digitales¹⁰⁴.

2º) En segundo lugar, a nivel de la UE, estos retos pueden abordarse con la armonización de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS). La Comisión considera que la BICIS “ofrece un marco de la UE para unas reglas de establecimiento permanente revisadas y para la asignación de los beneficios de los grandes grupos multinacionales utilizando el enfoque de la fórmula de distribución basada en los activos, la mano de obra y las ventas que debería reflejar mejor dónde se genera el valor”. Actualmente, están en curso negociaciones para llegar a un enfoque ambicioso y compatible con la legislación de la UE para el Mercado Único¹⁰⁵.

3º) Ahora bien, dada la urgencia de solucionar la cuestión ante las grandes pérdidas de ingresos tributarios, junto a esta estrategia a más largo plazo, plantea la adopción de medidas inmediatas complementarias y a corto plazo para proteger las bases impositivas de los EEMM. De forma alternativa al impuesto sobre sociedades, se están barajando diferentes ideas para reflejar la actividad digital y para garantizar la igualdad de trato y de condiciones para todas las empresas. Una primera opción es el establecimiento de un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales. El objeto de gravamen serían los ingresos no gravados o insuficientemente gravados generados por todas las actividades empresariales realizadas por internet, incluidas las actividades entre empresas o entre empresas y consumidores, que puede asignarse al impuesto sobre sociedades o cobrarse como un impuesto independiente. En segundo lugar, una retención a cuenta final sobre las transacciones digitales. En concreto sobre el importe íntegro de determinados pagos efectuados a proveedores de bienes y prestadores de servicios no residentes pedidos en línea. En tercer lugar, un impuesto especial

¹⁰³ Vid. COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017, pág. 8 y 9

¹⁰⁴ Vid. COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017, pág. 9 y 10.

¹⁰⁵ Vid. COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017, pág. 10

sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales o la actividad publicitaria. De este modo, se someterían a gravamen los ingresos obtenidos por las entidades no residentes con presencia económica significativa, con ocasión de las transacciones efectuadas a distancia con los clientes nacionales¹⁰⁶. El propósito de la Comisión es presentar una propuesta para la primavera de 2018.

III. CONCLUSIÓN: NECESARIA RECONSTRUCCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN LA CONSECUCCIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR

- El poder tributario de los Estados, en materia de imposición directa sobre las rentas de las sociedades, 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 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 este contexto normativo, la regulación vigente del impuesto sobre las rentas de las grandes corporaciones no responde a un deber de contribuir al gasto público. Una regulación de la imposición sobre la renta de las sociedades atribuida unilateralmente a la “soberanía fiscal” de los Estados”, de un lado, y, unos límites normativos del derecho internacional y comunitario que no garantizan una tributación mínima (“justa”) de los grandes grupos empresariales, de otro lado, hacen muy difícil la aproximación de legislaciones internas garantes de una mínima tributación societaria global de estos grandes contribuyentes. Una “soberanía fiscal”, por tanto, más que cuestionable cuando un Estado pretende ejercer la potestad tributaria para gravar los beneficios empresariales de conformidad con los principios de justicia internos, como son los que recoge nuestro artículo 31.1 de la Constitución. De acuerdo a este contexto normativo, muchos agentes económicos han aprovechado la globalización económica y las nuevas oportunidades de la digitalización para decidir, en muchos casos, en qué jurisdicción se someten a imposición y el gravamen global que quieren soportar. La propia aplicación del derecho es

¹⁰⁶ Vid. COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017, pág. 11

la que ha permitido una fiscalidad a la carta tan amplia, para unos pocos contribuyentes, como adversos sus efectos desde la óptica de la justicia tributaria.

- En nuestra opinión, es necesario reconstruir el poder tributario “soberano” de los Estados revitalizando la idea de justicia tributaria en la imposición sobre renta de las sociedades. Reconstrucción que requiere inexorablemente de una actuación normativa internacional y comunitaria que aproxime las legislaciones internas hacia un gravamen mínimo de las rentas societarias. El poder tributario de los Estados, en el contexto internacional, debe mantener la eliminación de obstáculos fiscales a la internacionalización empresarial pero también debe garantizar el gravamen global de los grandes contribuyentes. Una distribución de la potestad tributaria de los Estados en función de la localización de residencia de las empresas, y de la presencia física de las actividades empresariales en los territorios, está desfasada en la actualidad. Hace del tributo un instrumento tan determinante de la planificación fiscal internacional que ha acarreado una erosión recaudatoria del impuesto, harto significativa para las arcas públicas y para la configuración de la presión fiscal del resto de contribuyentes. Mientras los Estados sigan siendo los titulares del poder tributario en la imposición de las empresas, sin unos límites internacionales y comunitarios que exijan un nivel mínimo de gravamen efectivo, esto es, una exigencia mínima del deber de contribuir de acuerdo a su capacidad económica, en nuestra opinión, no creemos que sea posible garantizar una imposición mínima de estos grandes contribuyentes y frenar la gran desigualdad actual en el ámbito de la contribución al erario público.

En esta línea, el primer debate en profundidad, que debe tener un impulso internacional a nivel político, es el gravamen mínimo que deben soportar las grandes corporaciones en el cumplimiento del deber de contribuir al gasto público de los Estados. Sólo así es posible consensuar, con posterioridad, normas que limiten la gran economía de opción actual por la vía, por ejemplo, de armonizar elementos básicos de la base imponible del impuesto sobre sociedades junto con medidas de defensa contra las jurisdicciones que no lo apliquen o, por la vía de modificar las reglas actuales, de atribución exclusiva del derecho de imposición a un Estado, por otras que permitan un reparto compartido de dicha potestad (ej. retención limitada en la fuente sobre beneficios empresariales, como ocurre en otras rentas del Modelo de Convenio), de manera que la competencia entre Estados no sea tan intensa. El reto en la economía digital, manifestado por la OCDE y la UE, de aclarar “dónde se crea el valor” (establecimiento permanente) y “cómo atribuir los beneficios” (precios de transferencia), debe venir precedido, en nuestra opinión de otro interrogante básico que debe ser consensuado: “en qué medida deben contribuir al gasto público de los Estados las grandes corporaciones”.

- Las actuaciones de la OCDE y de la UE no están yendo por este camino, ante la diversidad de políticas fiscales de los diferentes Estados. Sin embargo, están avanzando en la adopción de nuevos estándares que, sin duda, van a limitar las grandes posibilidades actuales de planificar el negocio empresarial buscando la escasa o nula tributación, aun-

que el impacto que tendrán en la recaudación del impuesto sobre la renta, por ahora, es desconocido. En efecto, aunque los efectos perjudiciales para la integridad de los sistemas tributarios ya se advertían hace décadas, en los trabajos de los años 90 de la OCDE y de la UE, como una consecuencia de lo que se acuñó como “competencia fiscal perniciosa”, lo cierto es que, hasta la crisis económica y financiera iniciada en 2007 no se ha puesto la voz de alarma sobre una regulación del impuesto sobre sociedades que provoca grandes desigualdades entre los contribuyentes y pérdidas recaudatorias de ingresos fiscales. En el siglo XXI, las nuevas medidas se han dirigido a minorar la competencia fiscal entre Estados pero, sobre todo, a minorar la planificación fiscal “agresiva” de las grandes corporaciones. Se señala a los contribuyentes como los auténticos artífices de las pérdidas recaudatorias (el problema es el fenómeno BEPS buscado por los contribuyentes) y, en menor medida, se señala a los gobiernos e instituciones internacionales y comunitarias por la intensa fiscalidad a la carta que sus regulaciones han promovido (de hecho, las prácticas fiscales agresivas de los Estados constituyen, ahora, una actuación más entre las acometidas para luchar contra la evasión fiscal, mientras que en los años 90 era el paradigma de la fiscalidad internacional).

En concreto, la OCDE y la UE han comenzado iniciativas legislativas y de soft law dirigidas a corregir las grandes distorsiones que está provocando la regulación actual de la imposición societaria. Sin embargo, ante las dificultades de lograr un consenso internacional sobre unas reglas correctas de imposición societaria, y el requisito de la unanimidad en el ámbito europeo, en la actualidad, las reglas básicas del juego no se han modificado. El nuevo paradigma normativo internacional y comunitario es la aproximación y armonización mínima de medidas antiabuso y de exigencia de requisitos que garanticen la sustancia en la planificación fiscal internacional. En la OCDE no se plantea un debate sobre la necesidad de consensuar una tributación global mínima de las rentas de las sociedades. Y, en la UE, a pesar de que los debates insisten más en la necesidad de tributación “justa” por el impuesto sobre sociedades, lo cierto es que, las iniciativas en este sentido, como la armonización de una Base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades, no son muy esperanzadoras por el gran obstáculo jurídico que supone el requisito de unanimidad en el ámbito de la imposición directa. Se corre el riesgo de que en la era post BEPS las compañías sigan planificando buscando un fuerte ahorro fiscal, aunque ahora con sustancia de la actividad económica, y los Estados utilicen la regulación y aplicación efectiva de las medidas anti-abuso y el requisito de sustancia como una forma de competencia fiscal para atraer o no la inversión a sus territorios. En nuestra opinión, en el ámbito de la economía digital, en el contexto actual, resulta fácil lograr una escasa o nula tributación a través de planificaciones fiscales ausentes de artificiosidad, pero diseñadas utilizando la economía de opción del marco jurídico actual. Sin unas nuevas reglas que garanticen la imposición societaria en el Estado de la fuente en el que desarrollan sus actividades, sin tener una presencia física a efectos fiscales, no es posible avanzar en el establecimiento de un gravamen mínimo societario de estas empresas.

Está por ver en qué medida los nuevos límites de la OCDE y la UE al poder tributario de los Estados miembros van a provocar una aproximación de las regulaciones internas dirigidas al gravamen mínimo de las rentas societarias con gran movilidad y, por ende, un saneamiento de las arcas públicas por lo que respecta a los ingresos del impuesto sobre sociedades. Está por ver también si en el sector de la economía digital se introducen unas reglas de tributación internacional específicas, necesarias para lograr la imposición en los territorios (Estados de la fuente) en los que tienen una presencia significativa (que no física).

- En conclusión, la regulación de la imposición directa sobre las rentas societarias es deficiente y está en crisis por la situación “parásita” que ha provocado. Está en manos de las instituciones internacionales y comunitarias la revitalización de la regulación del impuesto sobre sociedades como tributo establecido para que las empresas contribuyan al gasto público de acuerdo a su capacidad económica. Si las nuevas normas no se acercan mínimamente a este propósito podemos decir adiós al impuesto sobre sociedades como tributo garante de la imposición “justa” de las empresas y, como consecuencia se incrementará el alejamiento entre, por un lado, una ciudadanía que exige la imposición “justa” de las empresas y, por otro lado, un poder político que ante necesidades imperiosas de nutrir las arcas públicas se decantan por medidas de recortes del gasto público y aumento de endeudamiento, en lugar de establecer una presión fiscal de las empresas acorde a los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica.

Mientras se esperan avances normativos significativos, seguirán siendo los instrumentos no tributarios, como las Ayudas de Estado en el ámbito de la UE, la propia “ética empresarial” de las empresas o las iniciativas unilaterales por algunos Estados, como el establecimiento unilateral de gravámenes en la fuente, las actuaciones que garanticen la tributación mínima de los grandes agentes tecnológicos. De hecho, frente a la crisis del impuesto sobre sociedades actual, ya se están planteando nuevas categorías impositivas (como los impuestos especiales sobre el volumen de ingresos en los territorios, planteado por algunos EEMM de la UE) para el logro del gravamen por parte de los Estados, cuyo poder tributario vaciado de contenido de justicia tributaria, no puede solucionar unilateralmente el contexto normativo actual del impuesto sobre sociedades.

* * * * *



Montevideo, Uruguay - 2018