



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

Alumno: Natalia Noemi Álvarez Galián

Enero, 2016

RESUMEN

Palabras clave: planificación fiscal agresiva, EMNs, Plan BEPS, cooperación tributaria.

El trabajo pretende presentar los principales avances en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, la cual constituye un riesgo importante para los ingresos tributarios de todos los Estados. En primer lugar, el trabajo describe varios ejemplos de estructuras de planificación fiscal empleadas por EMNs que explotan las lagunas de las normas tributarias internas e internacionales, con el fin de eliminar o reducir significativamente las cargas tributarias. A continuación, se muestran los instrumentos desarrollados por instituciones internacionales en este ámbito: el Plan BEPS de la OCDE/G-20, y el Plan de la UE para relanzar la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades. El trabajo finaliza con el análisis de los mecanismos tradicionales empleados en cooperación tributaria, y el nuevo Estándar para el Intercambio Automático de Información Tributaria.

ABSTRACT

Key words: aggressive tax planning, MNEs, BEPS Project, tax cooperation.

This work is intended to present the main updates in tackling aggressive tax planning, which constitute an important risk to tax revenues for all countries. In the first place, the work describes some examples of MNEs' tax planning structures that exploit the gaps in both domestic and international tax rules to eliminate or significantly reduce taxation. Then, it contains the instruments carried out by international institution in this area: the OCDE/G-20 BEPS Project and the EU Plan to re-launch the Common Consolidated Corporate Tax Base. The work concludes analyzing the traditional tools used in tax cooperation, and the new Standard of Automatic Exchange of Information.

Contenido

1. Introducción.....	5
2. Concepto de planificación fiscal internacional y técnicas empleadas por la misma.....	7
2.1 Concepto: planificación fiscal internacional vs planificación fiscal internacional agresiva.....	7
2.2 Técnicas empleadas en la planificación fiscal internacional.....	8
2.2.1 Precios de transferencia.....	9
2.2.2 Estructuras societarias e instrumentos financieros.....	10
2.2.3 Explotación de las disposiciones de los CDIs: efecto doble no imposición.....	11
2.2.4 El <i>treaty shopping</i>	12
2.2.5 Paraísos fiscales.....	13
3. Trabajos en la esfera internacional en la lucha contra las prácticas fiscales abusivas internacionales.....	14
3.1 Actuaciones a nivel internacional: el Plan de Acción BEPS por la OCDE.....	14
3.1.1 Consideraciones previas.....	14
3.1.2 Informe BEPS.....	16
3.1.3 Acciones propuestas por el Plan BEPS.....	17
3.1.4 Progresos en el Plan BEPS.....	19
3.2 Actuaciones a nivel comunitario: la labor de la Comisión Europea.....	20
3.2.1 Consideraciones generales.....	20
3.2.2 Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva.....	21
3.2.3 El Plan de Acción de la UE para lograr un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz.....	23
4. La cooperación internacional e intercambio de información en materia tributaria como instrumento ante los esquemas de planificación fiscal agresiva.....	29
4.1 Ámbito general.....	29
4.2 Aportaciones de la OCDE más relevantes: artículo 26 MC OCDE y MA OCDE.....	30

4.3 Nuevo paradigma en el intercambio internacional de información: Intercambio automático de información tributaria.....	33
4.4 Marco normativo en la Unión Europea.....	35
5. Conclusiones finales.....	38
6. Bibliografía.....	40
Anexo: Evolución ingresos obtenidos del impuesto sobre sociedades años 1963-2014.....	43

1. INTRODUCCIÓN.

Como estudiante en Derecho y Administración de empresas, he analizado el proceso de internacionalización empresarial desde la óptica económica. Las empresas iniciaron sus estrategias de internacionalización como respuesta al nuevo entorno cada vez más global que requiere una asignación de recursos y capitales óptima como medio de supervivencia en el mercado. Los partidarios de este fenómeno han resaltado los efectos positivos tanto para el crecimiento de la economía, como para los consumidores. Un mercado global ofrece ventajas para todos los actores.

En este orden de ideas, he sentido la curiosidad de conocer qué implicaciones ha tenido el fenómeno de la globalización económica en materia de fiscalidad, concretamente en fiscalidad internacional. Con este Trabajo me dispongo a iniciarme en una disciplina aún desconocida para mí, pero que espero que me otorgue los conocimientos básicos a fin de especializarme, en un futuro próximo, en fiscalidad internacional.

Estos motivos me han llevado a elegir como tema del Trabajo *LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN EL PLANO INTERNACIONAL*, el cual comienzo a introducir con estas líneas.

Desde la perspectiva de la fiscalidad, el proceso de internacionalización empresarial y el fenómeno de la globalización económica han creado oportunidades para las empresas multinacionales de optimizar su factura fiscal, y/o hacer más rentables las inversiones, mediante el empleo de instrumentos jurídicos y empresariales, que en los últimos años han derivado en estructuras complejas de ingeniería fiscal. La articulación de estas estructuras se realiza aprovechando las lagunas normativas internacionales, o las divergencias existentes en de las legislaciones tributarias internas.

El problema que planteo pivota en torno a la siguiente idea, se trata de técnicas que a pesar de desarrollarse dentro de la legalidad vigente, producen efectos perjudiciales para las arcas de los Estados. A ello hay que añadir que la complejidad de las estructuras ha derivado en supuestos en los que es difícil discernir los límites entre la legalidad y la elusión fiscal.

A nivel nacional, la lucha contra la evasión y la elusión fiscal se ha manifestado en normas generales antiabuso, que ya no se ajustan al contexto económico moderno que es más globalizado, móvil y digital. Hay que tener en cuenta la eliminación de las barreras comerciales, la libre circulación del capital y del trabajo, el desarrollo de las TICs , la mayor importancia de la protección y explotación de la propiedad intelectual, y la evolución de la economía digital, son factores que han fomentado el empleo por parte de las empresas con presencia internacional, particularmente las multinacionales (EMN), el desarrollo de estrategias empresariales más eficientes en términos de costes, y entre ellos, los costes tributarios.

Los mecanismos vigentes en materia de fiscalidad están resultando obsoletos para dar respuesta al nuevo escenario empresarial donde las empresas más rentables operan con bienes intangibles de propiedad intelectual, y/o tienen una presencia física mínima en los países. Además, los modelos de actividad imperantes son más complejos, con lo que es más fácil trasladar beneficios.

Partiendo de que las empresas actúan siguiendo una estrategia global, las políticas tributarias no pueden concebirse aisladamente, es decir, sin considerar los efectos en las políticas de otros países, y el efecto de las políticas de otros países en el propio país. A este respecto, las Administraciones tributarias deben reforzar la cooperación a nivel global con fin de conseguir una equidad tributaria entre países.

Por este motivo, la OCDE y la Comisión Europea están trabajando con el objetivo de reducir las prácticas de planificación fiscal agresiva, y concienciar a los actuantes en el mercado global de los perjuicios que causan a las pequeñas empresas que deben soportar mayores costes, y a los Estados del bienestar por la reducción de los ingresos públicos.

2. CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y TÉCNICAS EMPLEADAS POR LA MISMA.

2.1 Concepto: planificación fiscal internacional vs planificación fiscal agresiva.

La planificación fiscal internacional consiste en determinar, entre varias alternativas igualmente legales para el tratamiento de un supuesto de hecho, y siempre que dichas alternativas sean tratadas de forma diversa por los sistemas relevantes en cada caso, aquella más eficiente fiscalmente. En palabras de Rodríguez Santos, se trata de encontrar la alternativa que permita “*minimizar la carga tributaria (...) mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles*”¹. Como vemos es un concepto relacionado con la economía de opción.

El objetivo de la planificación fiscal internacional es la disminución de la carga fiscal o el diferimiento de ésta con la complejidad que supone la utilización conjunta de legislaciones fiscales de varias jurisdicciones y de los propios convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDIs).

Todos los Estados han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima. Sin embargo, el nuevo entorno empresarial no se ajusta a los principios de fiscalidad internacional que datan de principios del siglo XX. La forma de hacer negocios se desarrolla en una dimensión transfronteriza, lo cual dificulta determinar qué país debe gravar la renta de una empresa multinacional.

Existen empresas que han aprovechado esta situación para reorientar artificialmente los beneficios a los países de fiscalidad más baja o con incentivos fiscales de manera que reducen su carga fiscal. A pesar de que estas prácticas son legales, son contrarias al espíritu de la ley. De ahí que se denominen “agresivas”.

La planificación fiscal agresiva o “*tax avoidance*” consiste en “*aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la*

¹ Rodríguez Santos, L (2011), *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, p.399.

misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia), y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen exenta en el Estado de residencia)”².

Como hemos indicado, las prácticas de planificación fiscal son perfectamente lícitas, pues se trata de que el contribuyente elija, entre las alternativas posibles, la más beneficiosa. En cambio, cuando el beneficio se consigue acudiendo a instrumentos anormales o artificiales, sobrepasan el ámbito de la economía de opción. Por ello, la Comisión Europea y la OCDE identifica únicamente como casos de planificación fiscal agresiva determinados esquemas como los que consisten en “dobles deducciones” de gastos o bases imponibles negativas, o la doble no imposición, que son resultado de la gestión por el contribuyente que ha buscado esa “ventaja fiscal” y, además, que ellos resulte contrario a la finalidad de las normas aplicadas³. En esta línea, Cordon Ezquerro define la planificación fiscal agresiva con las siguientes características: “*artificiosidad de las operaciones: aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales; ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad*”⁴.

2.2 Técnicas empleadas en la planificación fiscal internacional.

Existe un amplio abanico de estructuras empleadas en planificación fiscal por empresas multinacionales, motivo por el que es imposible hacer una referencia a todas ellas. De hecho, toda estructura que coordine alguna de las siguientes estrategias puede ser calificada como de planificación fiscal internacional. Dichas estrategias versan sobre la consecución de una exención o diferimiento de la imposición sobre beneficios; una reducción de la carga impositiva en el país de origen de la renta; una mínima o nula retención en la fuente.

² Recomendación de la Comisión de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva. C82012) 8806 final.

³ Calderón Carrero, J.M, “*La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones,*” Revista de Contabilidad y Tributación, n.363, p.34.

⁴ Cordon Ezquerro, T, “*La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión para combatirla,*” Crónica Tributaria: 7/2013, p.9.

En consonancia con los elementos citados, vamos a exponer algunas de las técnicas o estrategias empleadas en la planificación fiscal internacional.

2.2.1 Precios de transferencia.

Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas⁵. En el ámbito de los grupos multinacionales, la matriz y las filiales suelen pactar precios diferentes de los del mercado para conseguir un ahorro fiscal. El funcionamiento, en términos generales, consiste en sobrefacturar el producto o servicio objeto de la transacción para que el mayor beneficio se declare en el Estado de tributación menor, y el mayor gasto se deduzca en el Estado de tributación más alta. También se emplean para transferir los riesgos y los activos tangibles e intangibles entre empresas del grupo.

La normativa sobre precios de transferencia trata de evitar que las empresas vinculadas manipulen los precios de las transacciones bajo el Principio de Libre o Plena Competencia, conocido como *arm's length principle*.⁶ Consiste en que la fijación de los precios de transferencia debe realizarse preferentemente comparando los precios, y las demás circunstancias, acordados en condiciones de mercado entre partes independientes con aquellos establecidos entre partes vinculadas.⁷

La mayoría de países han regulado normas en materia de precios de transferencia basándose en el citado principio. En la legislación Española, se recoge en el artículo 18 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁸. El apartado 1 dispone “*Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán*

⁵ La definición de entidad vinculada en la LIS es análoga a los términos empleados en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. A estos efectos, Dos empresas se consideran asociadas si: (a) una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa, o (b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas. Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando: (a) posee, directa o indirectamente, más del [50 %] del capital social de la empresa; o (b) tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa.

⁶ El Principio de Plena Competencia fundamenta la Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, así como la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

⁷ Serrano Antón, F, *Monografías Fiscalidad Internacional*, Tomo II, 5ª Edición, p.1567.

⁸ Con anterioridad a la reforma del 2014 del Impuesto sobre Sociedades, se recogía en el artículo 16 del TRLIS, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”. Por su parte, el apartado 10 confiere la potestad a la Administración tributaria para comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, y para efectuar las correcciones que procedan. Por tanto, la Administración tributaria podrá realizar los ajustes fiscales en las bases imponibles que correspondan.⁹

El principal problema que plantea la aplicación del Principio de Libre Competencia es la dificultad de los grupos empresariales para justificar que las operaciones se han realizado en condiciones de mercado, es decir, con valor normal de mercado, dado que estas operaciones suelen realizarse para productos o servicios para los que no existe un precio comparable. Como medio de solución de este problema, la normativa sobre precios de transferencia incluye una serie de métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, recomendados en el seno de la OCDE. En lo que respecta a la legislación Española, el actual texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, elimina la jerarquía de los métodos que se recogían en la regulación anterior, y se admiten, de forma subsidiaria, otros métodos que respeten el principio de libre competencia¹⁰.

2.2.2 Estructuras societarias e instrumentos financieros.

En primer lugar, citamos la sociedad *holding*. Son sociedades cuyo activo está compuesto por acciones de otras sociedades. La sociedad holding frecuentemente se constituye en un territorio de baja tributación y permite, entre otras, el diferimiento de la tributación.

Otra estructura societaria ampliamente empleada es la sociedad financiera. Supone establecer una sociedad cuya actividad principal o exclusiva es la prestación de servicios

⁹ El ajuste es bilateral como indica el artículo 9 del Modelo de CDI de la OCDE.

¹⁰ Los métodos para determinar el valor normal de mercado, recogidos en la LIS, y admitidos por la OCDE son: el método del precio libre comparable (precio comparable en el mercado libre); método del coste incrementado (precio de coste incrementado en un margen de beneficio del sector); método del precio de reventa (precio de reventa a un tercero); método de la distribución del resultado (distribución del resultado considerando el riesgo, los activos y las funciones); método del margen neto del conjunto de operaciones (resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones).

financieros a las sociedades de un grupo en un país con un régimen fiscal de baja tributación o en un territorio en que se aplique un régimen especial para este tipo de actividades, como Irlanda, Luxemburgo, Holanda o Bélgica. Un ejemplo de operación sería: la sociedad financiera situada en Holanda reduce, tanto en el país donde genera los dividendos como en el de residencia, la imposición de dividendos e intereses durante la duración de la inversión, y al finalizar la misma, reduce el impuesto sobre las plusvalías.

Son instrumentos muy conocidos, las entidades de tenencia de valores¹¹ extranjeros española (ETVE); las sociedades BV holandesas; las holdings danesas; las sociedades de inversión de capital variable luxemburguesas o españolas (SIVAC); o las *real estate investment trusts* (REIT). Se tratan de instrumentos de inversión colectivos dirigidos a grandes fortunas y patrimonios que aplican un régimen generoso de exenciones, y un porcentaje de tributación mínimo.

No podemos olvidar a los instrumentos financieros híbridos¹². Son instrumentos financieros que contienen en sí mismos elementos de deuda y de capital al mismo tiempo. Encuentran su atractivo en la posibilidad de obtención de un rendimiento adicional a la inversión tradicional debido a la inconsistencia fiscal entre jurisdicciones distintas. Por ejemplo, una empresa situada en el país X compra instrumentos financieros emitidos por una empresa situada en el país Y. La calificación del instrumento difiere en los dos países: la legislación del país X lo considera instrumento de capital propio, mientras en el país Y es calificado como instrumento de deuda. Por tanto, los pagos que se realicen van a ser considerados como pagos de intereses deducibles para la empresa del país Y, mientras que los ingresos se van a considerar como dividendos exentos en el país X.

2.2.3 Explotación de las disposiciones de los CDI: efecto doble no imposición.

¹¹ La OCDE define las entidades de tenencia de valores como aquellas que cumplen los siguientes requisitos: a) *la empresa es una persona jurídica*; b) *la empresa están controlada en última instancia, directa o indirectamente, por una empresa matriz no residente*; c) *la empresa tiene pocos o ningún empleado, escasa o nula producción en la economía receptora, y escasa o nula presencia física*; d) *la práctica totalidad de su activo y pasivo corresponde a inversiones con origen o destino en otros países*; e) *la actividad principal de la empresa consiste en la financiación del grupo o posesión de activos*. Véase la cuarta edición de la publicación de la OCDE titulada “Definición Marco de Inversión Directa Extranjera”.

¹² Véase el informe de la OCDE sobre las instrumentos híbridos destinados literalmente a hacer desaparecer los ingresos imposables *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, 2012.

El empleo de instrumentos de planificación fiscal agresiva puede dirigirse a evitar la imposición de los beneficios por parte de las jurisdicciones fiscales competentes por medio de las lagunas o incongruencias en los CDI. El efecto de “doble no imposición” se refiere a los supuestos en que ninguno de los Estados firmantes de un CDI grava determinada renta, es decir, se produce una “no imposición”. Esto se produce porque los Estados se comprometen a no gravar determinadas clases de rentas sin tener en cuenta si las mismas quedan sujetas a imposición en el otro Estado. La finalidad de los CDI -evitar el efecto nocivo de la doble imposición- puede derivar en otro efecto nocivo, en este caso, para los sistemas tributarios de los Estados contratantes: la no imposición.

Este mismo efecto puede producirse por medio de las legislaciones nacionales para evitar la doble imposición, ya que puede ocurrir que se exima de tributación tipos de rentas extranjeras que no sean supuesto de imposición en el Estado de origen¹³.

2.2.4 El *treaty shopping*.

El fenómeno del *treaty shopping* consiste desarrollar una estructura para conseguir la aplicación de las disposiciones de un CDI que atribuya la mejor ventaja fiscal posible pero sin tener derecho a la aplicación del mismo por no tener la residencia en ninguno de los Estados contratantes.

La situación típica en la que se produce esta figura es la siguiente: una empresa residente en el Estado R (residencia) obtiene una renta en el Estado F (fuente). En este último, la renta obtenida por no residentes está sometida a una elevada tributación, salvo que se aplique un CDI. Como no existe CDI firmado entre el Estado R y el Estado F, o si lo hay, es menos favorable que otros, la entidad, normalmente, constituirá una sociedad (sociedad base) en el Estado que haya suscrito el convenio que se quiere utilizar. Posteriormente, las rentas percibidas se distribuirán hacia el Estado de residencia del

¹³ Martín López, J (2015), “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, Quincena Fiscal nº8, pp.22-23.

titular de la renta original, o bien se acumularán en una entidad residente en un territorio de baja tributación (sociedad base)¹⁴.

La práctica del fenómeno del *treaty shopping* no sólo consiste en buscar el CDI más favorable y elegir la estructura para realizarlo, sino que también requiere estudiar las normas internas del Estado elegido para la constitución de la sociedad base, como es la legislación civil y mercantil de los Estados otorguen para la creación de "entes" que tengan la consideración de personas a los efectos de la aplicación de los convenios.

Otra práctica relacionada con el *treaty shopping* es el *rule shopping*. En este caso, sí corresponde la aplicación del CDI, lo que se realiza es una calificación de la renta, que según el CDI, recibirá un trato fiscal más favorable, frecuentemente, una tributación menor para el Estado de la fuente.

2.2.5 Paraísos fiscales.

Mediante el empleo de los mecanismos analizados, las empresas consiguen un ahorro considerable en la factura fiscal, en gran medida, porque permiten el traslado de beneficios a centros financieros off-shore, o paraísos fiscales.

La conceptualización de paraíso fiscal no ha sido tarea fácil por la evolución de las características de los mismos, y la presencia de unas u otras en cada territorio donde existen.

Si acudimos a la definición que ofrece la OCDE, podemos extraer dos notas básicas: son territorios en los que existe una baja o nula tributación, y poseen una escasa red de convenios para la transparencia e intercambio de información¹⁵.

La utilización de paraísos fiscales como fórmula de planificación fiscal puede obedecer a la obtención de beneficios como, la gran flexibilidad o escaso control para el

¹⁴ Vega Borrego, F (2003) “*Las medidas contra el treaty shopping*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp.48 y ss.

¹⁵ En el Capítulo sobre cooperación internacional e intercambio de información tributaria se hará referencia a la nueva concepción de los paraísos fiscales a raíz de los trabajos de la OCDE.

desarrollo de actividades económicas, sin embargo, son frecuentemente empleados como instrumentos de elusión fiscal porque facilitan el ocultamiento de rentas y patrimonio que deberían tributar en el Estado de residencia; el ocultamiento del titular real de rentas o patrimonio a través de la interposición de sociedades u otros mecanismos; la erosión de bases imponibles al aplicar deducciones o exenciones; el diferimiento del momento de exteriorización de las rentas; el ocultamiento de rentas procedentes de negocios ilegales, o la recalificación de rentas para que tributen a un tipo impositivo menor¹⁶.

Ante estas prácticas ilegítimas, los actores internacionales han reaccionado mediante la implementación de medidas antiparaíso, entre las que destacamos las normas de precios de transparencia, las reglas sobre transparencia fiscal e intercambio de información, y la publicación por la OCDE de una lista que enumera a los territorios calificados como paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas¹⁷.

3. TRABAJOS EN LA ESFERA INTERNACIONAL EN LA LUCHA CONTRA LAS PRÁCTICAS FISCALES ABUSIVAS INTERNACIONALES.

3.1 Actuaciones a nivel internacional: el Plan de Acción BEPS por la OCDE.

3.1.1. Consideraciones previas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE de sus siglas en español) presentó el 19 de Julio de 2013 el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante, Plan BEPS) con 15 medidas para desarrollar la iniciativa propuesta en el Informe BEPS.

Se trata de dar respuesta al impacto de la planificación fiscal agresiva como forma de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción y el traslado de beneficios al exterior. Para el desarrollo y ejecución del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)

¹⁶ Delgado García,M; .Oliver Cuello,R, “*Planificación fiscal internacional*”, Universitat Oberta de Catalunya. PID_00189483.

¹⁷ Carbajo Vasco, D; Porporatto, P, “Avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria”, Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF, núm 35, p.85.

se requiere un proceso global que involucre a todas las partes relevantes. Para ello, se invita a participar a los países miembros y no miembros de la OCDE, a los países en vías de desarrollo con la participación de la ONU en el Plan, y hacer consultas a las empresas y sociedad civil, estos últimos por medio del Comité asesor de la industria y negocios (BIAC) y del Comité asesor sindical (TUAC) de la OCDE.

Con anterioridad, la OCDE había centrado su actuación, en el plano de tributación internacional, en la idea de evitar la doble imposición internacional, elaborando los dos principales documentos al respecto: la “Guía de Precios de Transferencia”, y el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (MCDI). Estas actuaciones han devenido en insuficientes, o más bien en obsoletas, por el nuevo paradigma internacional que en los últimos años ha dado lugar la integración económica y empresarial mundial. Esto ha llevado a plantearse un nuevo objetivo: evitar “la doble no imposición”.

El Plan de Acción BEPS ha sido elaborado con la finalidad de proponer soluciones a los nuevos problemas de Derecho Internacional Tributario que producen efectos perjudiciales para todos los actuantes en el contexto internacional, de un lado, a los Estados, ya que ataca a la integridad de sus sistemas tributarios puesto que la sociedad califica de injustos los bajos impuestos declarados por las grandes empresas , reduce los ingresos públicos y fomenta la competencia perjudicial entre países; de otro lado, a los contribuyentes, porque produce una ventaja a grandes empresas que pueden desarrollar planes fiscales y deteriora el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que observan como las EMN pueden eludir legalmente el pago de impuestos; y de otro lado, a las empresas que operan principalmente en un mercado interior las cuales actúan con un desventaja competitiva, y que además tienen que soportar una mayor carga impositiva por factores productivos menos móviles como el trabajo.

Como puede observarse, los beneficiarios de estas prácticas tributarias son las empresas multinacionales, en cambio, la culpa debe distribuirse no sólo entre las mismas, sino también entre las Administraciones tributarias por la falta de interpretación homogénea de los MCDI; por los largos procesos administrativos de documentación en

materia de precios de transferencia¹⁸; y el desarrollo incentivos fiscales (como el *patent box*¹⁹); y por la escasa coordinación y cooperación de las naciones para el intercambio de información tributaria .

3.1.2 Informe BEPS

Por otro lado, conviene hacer aclaraciones sobre el Informe BEPS titulado en español *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. De la lectura del mismo, hemos echado en falta la imprecisión en la definición de conceptos clave en esta materia, como el concepto de planificación fiscal agresiva o erosión de bases imponibles. Tampoco ofrece datos concretos acerca de la incidencia económica y recaudatoria que producen las prácticas fiscales agresivas²⁰, aunque sí presenta un estudio sobre los ingresos procedentes del impuesto sobre la renta de las sociedades, junto a un estudio de los tipos impositivos efectivos aplicados a las empresas multinacionales. De dichos estudios, podemos poner de relieve los siguientes datos cuantitativos.

En el primer lugar, indicar que en los países de la OCDE, los ingresos obtenidos del impuesto sobre la renta de las sociedades suponen aproximadamente, en promedio, un 3% del PIB y un 10% de los ingresos tributarios totales. Concretamente, en 2011 en España fue un 1.8% del PIB, en contraste con países como Noruega donde ascendió a un 11% del PIB.

Sobre inversión extranjera directa (IED), la base de datos de la OCDE contiene información sobre inversiones en el año 2011 que mostramos en la siguiente tabla:

¹⁸ Carbajo Vasco, D (2015), “*El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial*”. Crónica Tributaria num. 154/2015, p.59

¹⁹ Consiste en un incentivo fiscal por los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos o modelos, plano, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, aplicable a sociedades que cumplan los requisitos TRLIS.

Tabla 1: Datos sobre inversión extranjera directa.

IED EN:	CIFRA TOTAL IED	CIFRA IED mediante entidades de tenencia de valores
Países Bajos	3.207.000 millones \$	2.625.000 millones \$
Luxemburgo	2.129.000 millones \$	1.987.000 millones \$
Austria	271.000 millones \$	106.000 millones \$
Hungría	233.000 millones \$	106.000 millones \$

Fuente: Elaboración propia Informe BEPS.

En cuanto a los tipos impositivos efectivos aplicados a las empresas multinacionales, cabe destacar el estudio Avi-Yonah y Lahav, 2011, que compara los tipos impositivos efectivos en el periodo 2010-2011 de las 100 empresas multinacionales más grandes con sede en Estados Unidos, con los tipos impositivos efectivos de las 100 empresas multinacionales más grandes con sede en la Unión Europea. Se constata que, a pesar de que el tipo impositivo nominal del impuesto ²¹sobre la renta de las sociedades en EE.UU. es un 10% superior al tipo medio aplicable en la UE, el tipo impositivo efectivo aplicable a las empresas de la UE es un 34%, en promedio, y el aplicable en EE.UU. en promedio, un 30%. Como vemos el tipo efectivo llega a ser superior en la UE.

3.1.3 Acciones propuestas en el Plan BEPS

El Plan de Acción BEPS incluye quince acciones, de las cuales, siete de ellas ya han sido desarrolladas por la OCDE a lo largo del 2014, y el desarrollo de las restantes ha sido realizado en 2015.

²¹ El tipo impositivo nominal es el tipo que figura en la legislación tributaria de un país. En cambio, el tipo impositivo efectivo de una empresa es la relación existente entre el impuesto sobre sociedades pagado y una magnitud de los beneficios de la empresa antes de impuestos durante un periodo de tiempo determinado.

Pasemos a enunciar las acciones previstas, y hacer algunas indicaciones de su contenido de forma muy esquemática, pues no es posible un análisis de las mismas en estas páginas²².

La Acción 1 hace referencia a la economía digital. Trata de buscar soluciones a la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor de las ventas o prestaciones de servicios digitales.

La Acción 2 persigue el diseño de disposiciones convencionales o normas internas que permitan eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos a efectos de eliminar los supuestos de “doble no imposición” o diferimientos de imposición.

La Acción 3 pretende evitar los supuestos de utilización de filiales no residentes a fin de canalizar los ingresos de una empresa residente mediante la introducción de normas sobre las Compañías Foráneas Controladas (CFC).

La Acción 4 busca prevenir la erosión de bases imponibles por medio de deducciones por intereses y gastos financieros, ya que pueden dar lugar a situaciones de doble exención. Se propone la elaboración de un catálogo de buenas prácticas que contenga normas para abordar este supuesto.

La Acción 5 pone en evidencia la necesidad de un nuevo enfoque de las prácticas de competencia fiscal perjudicial, asunto ya abordado en el informe de la OCDE “*Harmful Tax Competition*” de 1998, mediante la transparencia, y la limitación de aplicación de regímenes preferencias a las empresas que tengan una actividad económica sustancial en el Estado que lo aplique.

La Acción 6 versa sobre el abuso de convenios, como es el caso del “*treaty shopping*”, área en la que se propone el desarrollo de recomendaciones que indiquen a los Estados la eliminación en su normativa interna de beneficios que permitan el uso de un convenio de forma inapropiada.

La Acción 7 manifiesta la necesidad de definir de forma clara cuándo existe o no un establecimiento permanente, y así atacar a los conocidos “*commissionaire agreements*”

²² Serrano Antón, F, “*El informe sobre erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*”, Revista Derecho PUCP, núm 72/2014, pp.63 y ss.

que se emplean cuando una empresa extranjera quiere vender bienes de su propiedad en un país, frecuentemente, de elevada imposición, y lo realiza por medio de una filial local de la empresa extranjera, de forma que el gravamen sobre esos beneficios va a ser menor que si se emplease un distribuidor local²³.

Las Acciones 8,9 y 10 pretenden mejorar el actual sistema sobre precios de transferencia en lo relativo al intercambio de intangibles, riesgos y sobrecapitalización. En esta línea, La Acción 13 propone reexaminar la documentación relativa a precios de transferencia para que las Administraciones fiscales tengan la información relevante sobre las operaciones intragrupo realizadas por otras empresas de un grupo multinacional.

La Acción 11 recomienda mejorar la disponibilidad de datos sobre la erosión de bases imponibles y sobre las acciones para enfrentarse a ella. Paralelamente, la Acción 12 exige a los contribuyentes que informen sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La Acción 14 indica la iniciativa de mejorar los procedimientos amistosos para la solución de controversias. Por su parte, la Acción 15 hace un llamamiento al empleo de mecanismos multilaterales para que los Estados pongan en práctica las medidas para evitar la erosión de bases y el traslado de beneficios.

3.1.4 Progresos en el Plan BEPS.

Desde la presentación del paquete final de medidas del Plan BEPS, el pasado 5 de octubre de 2015, los líderes de los países implicados²⁴ han iniciado un calendario de actuaciones que comenzó en noviembre de 2015, y que continuará a lo largo del 2016. En este periodo, se prevé el diseño y puesta en marcha del marco de implantación de las medidas del Plan.

²³ Darby, J “*Commissionaire agreements are an important tool in international tax planning*”, WorldTrade Executive, Inc, p.2.

²⁴ Albania, Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China (República Popular), Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Marruecos, México, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Senegal, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Túnez, Turquía y Vietnam, Colombia, y Letonia.

En este año 2016 da comienzo la implementación de las medidas acordadas. Algunos de los cambios podrán abordarse en el corto plazo, como las revisiones de las normas sobre precios de transferencia a través de instrumentos multilaterales; y otros requerirán adaptaciones de las legislaciones nacionales, como el informe país por país, o las normas internas sobre regímenes preferenciales. Tanto el esfuerzo internacional como de cada Estado soberano van a ser necesarios para la puesta en práctica del Plan BEPS. El desafío comienza ahora, y los gobiernos son conscientes de la importancia de adoptar medidas internacionales que sean adaptables a los distintos sistemas legislativos nacionales.

3.2 Actuaciones a nivel comunitario: la labor de la Comisión Europea.

3.2.1 Consideraciones generales.

En el ámbito de la Unión Europea, la coexistencia de 28 sistemas diferentes de imposición de las sociedades da cabida al desarrollo de fórmulas de planificación fiscal agresiva, y de otro lado, crea obstáculos para que las empresas operen en el mercado único por el elevado coste de cumplir determinados trámites, como los relacionados con el modelo de “contabilidad separada”, y en consecuencia, con los precios de transferencia²⁵.

Ante esta situación, Europa necesita unas directrices para construir un marco de fiscalidad justa de los impuestos que gravan los beneficios empresariales en aras a conseguir una distribución equitativa de las cargas fiscales, y así impulsar el crecimiento del mercado único²⁶.

En este apartado, nos disponemos a hacer un análisis de los documentos elaborados a nivel europeo para luchar contra la planificación fiscal agresiva. Dicha labor se ha visto reflejada en la Recomendación de Comisión de 6.12.2012 sobre planificación fiscal agresiva C (2012) 8806 final, y más recientemente, en el Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente en la UE, presentado en Bruselas el 17 de junio de 2015, COM (2015) 302 final.

²⁵ Ruiz Huerta, J. (2011): “*Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*”, Documento de trabajo 62/2011, Observatorio de Política Exterior Española, Fundación Alternativa, p.80 y ss.

²⁶ Plan de Acción para lograr un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea. COM (2015) 302 final.

Cabe indicar que la lucha contra la planificación fiscal agresiva forma parte de la estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, que se completa con los siguientes documentos: Comunicación de la Comisión, de 12 de diciembre de 2007, que contiene determinadas acciones contra las prácticas abusivas (COM (2007) 785 final), que enunciaba la necesidad de afrontar las prácticas abusivas intensificando la cooperación entre las Administraciones tributarias; la Comunicación de la Comisión, de 28 de abril de 2009, sobre Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal (COM (2009) 201 final), que proponía la adopción de una estrategia común en la aplicación de las medidas antiabuso; la Comunicación de la Comisión, de 27 de junio de 2012, sobre formas concretas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (COM (2012) 351 final), en la cual se demandaba potenciar una acción conjunta en el campo de la planificación fiscal agresiva. A estos documentos cabría añadir, la Directiva Matriz.filial (COM (2013) 814 final), actualmente en revisión, la cual se inserta en el mismo escenario de lucha contra la elusión fiscal

3.2.2 Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva.

En la citada Recomendación, se invita a los Estados Miembros a la adopción de dos medidas, en el ámbito de la fiscalidad directa, en aras de contrarrestar el fenómeno de la planificación fiscal agresiva. Primera, la inclusión de una cláusula en los convenios de doble imposición para limitar los supuestos de doble no imposición, de manera que se impida que una misma renta no tribute en ninguno de los Estados contratantes. Segundo, la incorporación en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de una norma general de lucha contra el fraude.

Tal como indicamos en apartados anteriores, las empresas se aprovechan de las lagunas de los CDIs para conseguir que una renta no quede sometida a tributación en ninguno de los Estados contratantes. La Comisión alerta a los Estados Miembros a limitar estos supuestos de doble no imposición, para lo cual propone que se incluya una cláusula (*switch over clause*), en función de la cual, cuando un Convenio contemple que una categoría de renta es gravada solamente por uno de los Estados contratantes, dicha limitación sólo será aplicable cuando la renta en cuestión sea efectivamente gravada por el Estado al que se permite la imposición.

Como indica a Bayona Giménez y Soler Roch, se trata de una cláusula “*subject to tax*”, la cual exige la tributación efectiva en un Estado como condición *sine qua non* para que el otro Estado se abstenga de gravar esa renta.

En este mismo plano, la Comisión advierte que el fenómeno de la doble no imposición también se produce en el ámbito de las legislaciones nacionales. Ello ocurre cuando cada Estado, unilateralmente, decide no gravar tipos de renta sin comprobar si estos se encuentran sujetos o no a imposición en el Estado de origen²⁷. En la Recomendación, la Comisión exhorta a los Estados miembros a que garanticen la imposición de este tipo de renta.

Como segunda medida, la Comisión recomienda a los Estados miembros a introducir en sus legislaciones nacionales una norma general de lucha contra el fraude²⁸ (GAAR, de sus siglas en inglés), en los siguientes términos:

“Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”.

A estos efectos, la Comisión entiende por mecanismo “*cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento*” que puede constar de varias fases o partes. Nótese, a este respecto, la amplitud en la noción de mecanismo con la finalidad de que tengan cabida cualquier fórmula o estrategia de planificación fiscal. Ahora bien, la complejidad de interpretación procede con el término “artificial”, pues bien, la Comisión considera que un mecanismo es artificial cuando no tiene “carácter comercial”, lo cual sucederá cuando la finalidad esencial del negocio jurídico o instrumentos sea puramente fiscal, lo cual no significa que el negocio jurídico sea irreal o simulado²⁹. Con más profundidad, la Recomendación

²⁷ Martín López, “*Planificación fiscal agresiva...*”, p.23.

²⁸ Las normas anti-abuso se articulan a través de cláusulas incorporadas en CDI, y en la mayoría de legislaciones internas, a través de normas antiabuso de carácter específico – que regulan un supuesto de hecho concreto- como son: las normas sobre operaciones vinculadas, las normas contra subcapitalización, normas de transparencia fiscal, o normas anti-paraísos fiscales.

²⁹ Martín López, “*Planificación fiscal agresiva...*”, p 26.

incluye un conjunto de circunstancias para que las autoridades nacionales tengan en cuenta para la verificación de la artificiosidad del mecanismo empleado.

Por tanto, las Administraciones tributarias deberán comprobar, el primer lugar, la artificiosidad del mecanismo, en segundo lugar, tendrán que comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que emplear si no hubiese intervenido un mecanismo artificial. De ser inferior, se exigirá el pago de la deuda tributaria correspondiente³⁰.

Las normas generales anti-abuso han existido en algunas legislaciones domésticas de los Estados miembros, bien en forma de ley o de jurisprudencia, mientras que en otros Estados aún tiene esta labor pendiente³¹. Como es de esperar, estas normas han sido incorporadas con diferentes redacciones, y con diferentes definiciones de lo que se considera prácticas abusivas. En el caso de la legislación española, la norma general anti-abuso se recoge en el artículo 15 Ley General Tributaria bajo la rúbrica “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

3.2.3 El Plan de Acción de la UE para lograr un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz.

El pasado 17 de junio de 2015, la Comisión Europea presentó un Plan de Acción para lograr un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea. El Plan establece una serie de medidas en cinco ámbitos de acción para hacer frente a la “*tax avoidance*”, garantizar unos ingresos sostenibles, y mejorar el entorno del impuesto de sociedades en el mercado único, y así lograr una fiscalidad más equitativa, más eficiente y más favorable al crecimiento en la UE. Constituye un segundo paquete de medidas en consonancia con el conjunto de medidas de transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales³², de estas últimas cabe mencionar la propuesta de

³⁰ Martín López, “Planificación fiscal agresiva...”, pp 27-28.

³¹ El artículo “*Tackling tax avoidance: a comparative study of general anti-abuse rules across Europe*” realizado por Clifford Chance, hace un recorrido por las normas generales anti-abuso en determinados Estados miembros.

³² Véase la Comunicación de la Comisión, de 18 de marzo de 2015, sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales (COM (2015) 136 final).

intercambio de información automático, cuyos aspectos técnicos están siendo discutidos actualmente.

Con estas iniciativas, la Comisión pretende sentar las bases para un nuevo planteamiento del impuesto de sociedades teniendo en cuenta los trabajos emprendidos por la OCDE, en concreto, el Plan BEPS, si bien adaptándolo a las necesidades y retos europeos. Queda en manos de los Estados miembros los esfuerzos para lograr la coordinación de los sistemas impositivos nacionales superando las disparidades actuales, hacia un futuro más equitativo y competitivo.

Ámbitos de actuación

El Plan de Acción se desarrolla en torno a cinco ámbitos que, globalmente, mejoran el impuesto de sociedades en la UE.

1) Relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).

La Comisión Europea, a través de la Propuesta de Directiva de 16 de marzo de 2011 relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) (COM (2011) 121 final), propuso un conjunto de normas comunes que las sociedades que residen a efectos fiscales en la Unión Europea podrán emplear, de forma facultativa, para el cálculo de las bases imponibles. La BICCIS se concibe como una fórmula de armonización de la fiscalidad directa de las personas jurídicas que se limita al cálculo de la base imponible, excluyendo la armonización de los tipos impositivos, de modo que cada Estado miembro seguirá aplicando el tipo de gravamen que mejor se ajuste a sus necesidades presupuestarias.

Con la adopción de la BICCIS, se pretende conseguir una coherencia entre los distintos sistemas fiscales existentes en los Estados miembros, para así superar los obstáculos para el crecimiento en el mercado, como los costes y trámites administrativos; y al mismo tiempo, evitar las deslocalizaciones empresariales motivadas por las ventajas fiscales.

Son dos las ventajas claves que ofrece la BICCIS: consolidación y administración. La consolidación permite el cálculo del resultado neto agregando beneficios y pérdidas del conjunto de operaciones a escala comunitaria, es decir, se pueden compensar las

pérdidas registradas en un Estado miembro con los beneficios obtenidos en otro Estado miembro. Según las estimaciones de la Comisión, la consolidación podría suponer un ahorro para las sociedades de la UE de 1.300 millones. En segundo lugar, al referirnos a la administración hacemos mención a que las sociedades sólo deberán lidiar con una Administración tributaria (sistema de “ventanilla única”), y presentar una sola declaración fiscal³³.

En el plano de la competencia fiscal, el hecho de construir una base común limita la erosión de bases imponibles estatales por la aplicación de bonificaciones y deducciones que difieren en cada legislación interna. En concreto, la Comisión estima que la base común prevista será un 7,5% más amplia al calcularse mediante normas consolidadas.

Por estos motivos, la Comisión relanza la BICCIS, si bien, se incorporarán cambios a la propuesta de 2011. Por un lado, obligatoriedad de utilización de la BICCIS para las empresas multinacionales; por otro lado, desarrollar un planteamiento en dos etapas: primera, determinación, acuerdo e implementación de la base común; segundo, consolidación una vez garantizada la utilización de la base común.

Durante el año 2016, la Comisión presentará una nueva propuesta legislativa ajustando la base en consecuencia.

2) Garantizar la imposición allí donde se generan los beneficios.

Un principio fundamental en fiscalidad de empresas gira en torno a la idea de que las empresas deben pagar los impuestos que les corresponda en el país en el que se obtienen los beneficios. Sin embargo, actualmente este principio no se cumple, ya que muchas compañías trasladan sus beneficios, desde el lugar donde se han generado, hacia Estados miembros, o terceros países, con tipos impositivos más bajos o regímenes preferenciales, sin que exista relación con el lugar donde se generó el valor.

La Comisión trata de asegurar que los beneficios generados en la UE estén sujetos al impuesto en el país en el que se realicen realmente las actividades proponiendo una serie de medidas. Mejorando la normativa sobre precios de transferencia y asegurando que los regímenes fiscales preferenciales no fomenten la elusión fiscal, puede combatirse

³³ Ruiz Huerta, “*Tendencias de reforma fiscal...*”, pp.86 y ss.

gran parte del fenómeno, dado que el 70% del traslado de beneficios se realiza por medio de la manipulación de los precios de transferencia y la localización de la propiedad intelectual en un país diferente donde se desarrollan las actividades de I+D a fin de beneficiarse de un régimen fiscal preferencial, particularmente de un régimen favorable a las patentes.

Se propone trabajar en las propuestas recientes de la OCDE y la UE destinadas a aumentar la transparencia, así se facilitará el intercambio de información y las Administraciones tributarias podrán detectar operaciones intragrupo que no cumplan con el principio de plena competencia.

En cuanto a los regímenes preferenciales, el Grupo “Código de Conducta sobre la Fiscalidad de Empresas” ha dispuesto que los regímenes fiscales favorables a las patentes deben basarse en el “enfoque de nexo modificado”, es decir, que debe existir una vinculación directa entre las ventajas fiscales obtenidas y las actividades de I+D subyacentes. La Comisión proporcionará orientaciones a los Estados Miembros sobre la forma de aplicar los regímenes preferenciales de acuerdo con el nuevo enfoque, y si resulta necesario, elaborará instrumentos legislativos vinculantes para asegurar la correcta vinculación.

3) Mejorar el régimen fiscal de las empresas.

El régimen fiscal de las empresas debe centrarse en la creación de un marco que sea favorable para las empresas, que fomente el crecimiento y la competitividad en la UE. El Plan de Acción expone diversas medidas para cumplir con este objetivo. Así, la BICCIS contribuirá a eliminar costes y obstáculos fiscales para operar en el mercado. Tal como expusimos, la BICCIS es una propuesta ambiciosa que tardará años en su consolidación, mientras tanto, el Plan de Acción, prevé la compensación transfronteriza de pérdidas³⁴ para las entidades de un mismo grupo. En el plano de la doble imposición, los mecanismos de resolución de conflictos son aún pobres, si bien la BICCIS eliminará el riesgo de doble imposición, hasta entonces, la Comisión propone mejorar en los mecanismos de resolución de conflictos de doble imposición.

³⁴ Actualmente, sólo algunos Estados miembros permiten la compensación de pérdidas transfronterizas de una multinacional, lo cual frena la inversión de empresas multinacionales en la UE.

4) Incrementar la transparencia.

Sobre la base del paquete de medidas de transparencia fiscal publicado en marzo, el Plan de Acción detalla los nuevos avances para garantizar una fiscalidad más justa que ayude a combatir el fraude fiscal.

Como primer paso, se publica una lista³⁵ a nivel europeo de los territorios fiscales no cooperadores de terceros países para fortalecer la posición de la UE frente a terceros países que impulsan la planificación fiscal agresiva. De este modo, los Estados miembros podrán proyectar una estrategia común para la identificación y el tratamiento de los territorios fiscales no cooperaciones En esta lista se han identificado los territorios que, como mínimo, aparecía en las listas negras nacionales independientes de 10 Estados Miembros.

Paralelamente al Plan de Acción, la Comisión ha puesto en marcha una consulta pública para discutir si se deben introducir nuevas obligaciones para las empresas de hacer pública determinadas informaciones fiscales. Dichos requerimientos de información ya existen para los bancos (DIRECTIVA 2013/36/UE) y las industrias extractivas y explotación forestal (*ACCOUNTING DIRECTIVES*) bajo la fórmula de de informe por país (*country-by-country reporting*). La extensión de estas obligaciones a las multinacionales en todos los sectores podría ayudar a detectar las prácticas abusivas.

5) Mejorar la coordinación en la UE.

Los instrumentos vigentes para la coordinación entre los Estados miembros pueden ser más efectivos y beneficiosos para los países si se mejoran los métodos de utilización. En consecuencia, la Comisión propone realizar auditorías fiscales conjuntas de mano de las Administraciones tributarias, de manera que facultará el acceso de información y una visión global de la fiscalidad de empresas.

³⁵Véase el listado en el siguiente enlace:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_en.htm

En este orden de ideas, se plantea la reforma del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas y de la Plataforma de Buena Gobernanza.

El Grupo “Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas” fue creado a partir de las reflexiones que se establecieron en el Informe “*La fiscalidad en la Unión Europea*”, de 1998 donde se exponían las consecuencias negativas que provoca la competencia fiscal perjudicial. Al igual que los agentes privados han visto incrementar la competencia internacional con la liberalización de los mercados, los poderes públicos también están influenciados por la interacción de los sistemas económicos y fiscales que la globalización ha provocado, generándose así una competencia fiscal internacional. Ahora bien, la doctrina distingue una parcela positiva, denominada competencia fiscal sana, y otra negativa, la que conocemos como perjudicial. Si bien la primera ha contribuido a las reformas fiscales de los años ochenta que condujeron a una reducción de los tipos impositivos, y un aumento de las bases imponibles; la segunda ha creado un problema de alcance mundial, pues supone el empleo de una ventaja fiscal-ya sea una tributación menor, opacidad informativa, o regímenes fiscales preferenciales -para atraer capitales a sus territorios.

La labor inicial del Código de Conducta se orientó a la identificación de todas las medidas o regímenes aplicables en los Estados miembros que cumplieran la noción de preferenciales, para que posteriormente se luchase por el desmantelamiento de los mismos. A partir del año 2000, comenzaron a publicarse los primeros trabajos de desmantelamiento³⁶, que se han mantenido hasta la fecha de hoy³⁷.

Aún queda mucho trabajo pendiente en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, por ello las funciones que cumple el Grupo Código de Conducta han de ser indefinidas. La Comisión propone la extensión del mandato del Código y la modificación de sus métodos de trabajo, con fin de disponer de instrumentos flexibles para abordar la constante evolución de las prácticas desleales.

En este mismo plano, se pretende prorrogar el mandato de la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal –foro para realizar consultas sobre política fiscal y examinar los

³⁶ Para España, esto supuso la modificación del Régimen Especial de Hidrocarburos.

³⁷ Vallejo Chamorro, J (2005), “*La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*”, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional ICE, núm 825/2005.

progresos del Plan de Acción de 2012 sobre fraude y evasión fiscal- , y ampliar su ámbito de actuación.

4. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO ANTES LOS ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

4.1 Ámbito general.

En este epígrafe, tratamos de analizar cómo el fenómeno de la cooperación o asistencia³⁸ entre Estados se está erigiendo en vehículo fundamental para poner freno a las prácticas tributarias agresivas, y en un medio para superar las limitaciones que supone el principio de soberanía nacional de los Estados para exigir tributos. Téngase presente que las medidas o acuerdos iniciados por los organismos supranacionales, desarrollados en los apartados anteriores, carecen de operatividad si las Administraciones fiscales no cuentan con un flujo de información tributaria de las actividades económicas foráneas de los contribuyentes para ejercer un control fiscal.

Desde los años 70, el intercambio de información tributaria ha ocupado un papel principal en los debates políticos internacionales como medida para prevenir el fraude y la evasión fiscal internacionales. Como muestra de este interés supranacional, se desarrollan los diferentes instrumentos normativos que dan cobertura jurídica al intercambio de información y asistencia administrativa , entre los que debe destacarse en el seno de la OCDE, los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (CDIs) que incorporan cláusula de intercambio de información del art.26 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE), o de ONU (MC ONU), los acuerdos suscritos con base en el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (MA OCDE, en su versión bilateral y multilateral); y como instrumentos de carácter multilateral, cabe citar la Directiva Comunitaria

³⁸ Hay que advertir que los conceptos de asistencia e intercambio de información entre Estados no son equivalentes, puesto que los mecanismos de asistencia se articulan por medio de un acuerdo bilateral o multilateral, mientras que el intercambio de información admite la forma unilateral. Sin embargo, en la práctica son escasos los Estados que prevén intercambio de información unilateral, principalmente por la falta de confianza en otra Administración tributaria en el uso adecuado de los datos intercambiados.

77/799/CEE, y el Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988 sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria ³⁹.

Por su parte, en la Unión Europea, se aprueba como instrumento de derecho derivado para regular el intercambio de información fiscal entre Estados miembros la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses, y más recientemente, la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (la cual deroga a la la Directiva 77/799/CEE, de diciembre de 1977, de asistencia mutua de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros).

4.2 Aportaciones de la OCDE más relevantes: artículo 26 MC OCDE y MA OCDE.

Tradicionalmente, la vía más extendida para instrumentar el intercambio de información bilateral en materia fiscal se ha basado en la cláusula del artículo 26 MC OCDE que se incorpora en Convenios de Doble Imposición. Este precepto se ha configurado como el contenido mínimo obligatorio de intercambio de información entre los Estados contratantes de un CDI, aunque no obsta para que dichos Estados acuerden otra forma de colaboración. La importancia de este instrumento radica en la multitud de CDIs que se han suscrito incorporando la citada cláusula.

En los últimos años, el artículo 26 ha sido objeto de varias modificaciones, siendo las más importantes, las efectuadas en 2000 y 2005, y más recientemente en 2012. Con carácter general, se ha tratado de ampliar el ámbito objetivo de aplicación de la cláusula de manera que actualmente se obliga a los Estados contratantes al intercambio de información relativa a toda clase de impuestos, se impone que el Estado requerido no podrá denegar el intercambio de información por no tener un interés propio, o porque dicha información esté en poder de un banco o instituciones financieras, y por último, se

³⁹ Calderón Carrero, J.M, *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, ediciones estudios financieros, p.33.

permite el uso de información para otros fines cuando la legislación de los Estados requerido y requirente así lo prevean y las autoridades competentes lo autoricen⁴⁰.

Por su parte, en el marco del proyecto de la OCDE de lucha contra la competencia fiscal perjudicial, se advirtió que la ausencia de intercambio de información era una de las causas que propiciaban las prácticas perniciosas entre Estados. A raíz del informe de la OCDE titulado *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue* (1998), el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información ha centrado sus esfuerzos en definir un estándar mínimo en intercambio de información que todos los Estados, particularmente los calificados como paraísos fiscales, deben cumplir a fin de garantizar un escenario competitivo justo y leal (*level playing field*).

En esta línea, se publicó en 2002 el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (Model agreement on exchange of information on tax matters⁴¹) que contiene las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información a requerimiento (*on request*). A pesar de ser un instrumento de *soft law*, su fuerza vinculante se proclama con la firma de acuerdos bilaterales y multilaterales⁴² específicos (*tax information exchange agreements-TIEAs*)⁴³.

Como consecuencia de estos trabajos, los criterios de identificación de los paraísos fiscales aparecen ligados, fundamentalmente, a la ausencia de intercambio de información y transparencia fiscal, de ahí la nueva calificación de “jurisdicciones no cooperantes”⁴⁴. Por ello, el Informe de la OCDE elaborado a partir de la cumbre del G20 en Londres en abril de 2009⁴⁵ clasifica a los paraísos fiscales no cooperativos en tres

⁴⁰ Moreno González, S, (2013) “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, Crónica tributaria núm.146/2013, p.2004.

⁴¹ Puede consultarse la versión en inglés en www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf

⁴² “El Estado que suscriba el Acuerdo multilateral estará vinculado exclusivamente con aquellas partes con las que haya acordado establecer este vínculo”, Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria, versión en español.

⁴³ Moreno González, “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional”, p.199.

⁴⁴ El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE manifestó en el Informe de julio de 2001 que el hecho que motiva la imposición de sanciones a los paraísos fiscales no se basaría en su régimen tributario, sino en su grado de cooperación con otros países.

⁴⁵ La cumbre de 2009 en Londres es conocida, además, por marcar un punto de inflexión en las leyes de secreto bancario. Como señalaba Nicolás Sarkozy “la era del secreto bancario se ha terminado”, los países europeos como Suiza, Luxemburgo, Liechtenstein, o Amsterdam, tendría que adoptar el estándar de intercambio de información en materia fiscal.

listas: lista blanca- aquellos que hayan firmado al menos doce acuerdos de intercambio de información o CDIs con cláusula de intercambio de información (en virtud del art.26 MC OCDE); lista gris- aquellos Estados que no habiendo cumplido los estándares, manifiesta su compromiso para cumplirlos-; lista negra- aquellas jurisdicciones no comprometidas al cumplimiento-⁴⁶ .

Esta clasificación iba acompañada de un conjunto de represalias que se impondría a las jurisdicciones que desatendieran los estándares de intercambio de información, entre ellas, medidas de aislamiento político y económico, así como limitaciones a las transferencias de capital efectuadas desde y hacia los territorios que no prestasen la suficiente colaboración⁴⁷ .

Entre 2000 y 2002, han sido 31 Estados los que han solicitado formalmente la incorporación del estándar de la OCDE para la transparencia e intercambio de información; a los que hay que añadir otros 7 Estados que han sido excluidos de la lista de paraísos fiscales no cooperativos tras incorporar los estándares mencionados. En consecuencia, actualmente la lista negra ha quedado sin contenido, ya que ninguna jurisdicción es calificada como paraíso fiscal no cooperativo por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (*Committee on Fiscal Affairs*)⁴⁸ .

Sin embargo, en los últimos años la práctica tributaria revela que determinadas jurisdicciones han salido de la lista negra o gris simplemente por el hecho de firmar un mínimo de doce acuerdos de intercambio de información, sin que se tenga en cuenta la efectiva aplicación de los mismos, o la voluntad de continuar suscribiendo nuevos acuerdos⁴⁹ . Consciente de ello la OCDE, a partir de 2010 se inició un sistema de revisión por pares (*peer review process*⁵⁰) que analice la efectiva implicación de estos países miembros del Foro Global.

⁴⁶ Moreno González, “*Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional*”, p.200.

⁴⁷ Rodríguez-Bereijo León, M (2012), “*El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria*”, Revista para el análisis del derecho núm 3/2012, p.7.

⁴⁸ Para más información, <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>.

⁴⁹ Moreno González, “*Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional*”, p.202.

⁵⁰ Este proceso se llevan a cabo mediante dos fases: fase uno, por la cual se evalúan los aspectos legales y regulatorios del intercambio de información; y fase dos, por la cual se evalúa el intercambio de información en la práctica. Además, algunos países son sometidos a ambas evaluaciones simultáneamente. Finalizada la revisión, se emite un informe que es aprobado por *The Peer Review Group*, y adoptado por los países del Foro Global. Aquellos países que hayan mostrado deficiencias durante las revisiones, deberán adoptar las recomendaciones antes de iniciar la fase dos.

4.3 Nuevo paradigma en el intercambio internacional de información: Intercambio automático de información tributaria.

El estándar de intercambio de información aceptado mundialmente se configura mediante la modalidad “previa petición” (*on request*), tal como se recoge en el MA OCDE, y a pesar de que el art.26 MC OCDE sí contempla las tres modalidades de intercambio de información-previa solicitud, forma espontánea, y automática- los Convenios suscritos por los Estados se centran, generalmente, en el intercambio de información previa solicitud⁵¹.

En los últimos años se ha dado un paso más en el intercambio de información, abriéndose camino la modalidad de intercambio automático a raíz de las Directivas de la UE, los trabajos de la OCDE, y la introducción del sistema FACTA⁵² (*Foreign Account Tax Compliance Act*)⁵³.

A este respecto, la OCDE en su Informe *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What Remains to be done*, 2012, define el intercambio automático de información como la transmisión sistemática, periódica y en grandes volúmenes de información de los contribuyentes por parte del país origen de la renta hacia el país de residencia del beneficiario sobre diversas categorías de impuestos (ejemplo: dividendos, intereses, salarios, pensiones). Además, puede emplearse para transmitir otro tipo de información como el cambio de residencia, los negocios de bienes inmuebles, o las devoluciones de IVA. La información intercambiada es recogida de forma rutinaria por el país de la fuente, normalmente a través de información enviada por pagadores de la renta, como empleadores o instituciones financieras. De este modo, la autoridad fiscal del país de residencia puede comprobar si los contribuyentes han

Consúltese <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/peer-review/>.

⁵¹ Moreno González, “*Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional*”, p.202.

⁵² FACTA nace como una ley estadounidense para controlar los rendimientos de activos financieros de los contribuyentes estadounidenses en el exterior, y ha desembocado en la firma de acuerdos intergubernamentales (IGA de sus siglas en inglés) entre EE.UU y países de América Latina y Europa, en virtud de los cuales las instituciones financieras informarán a las respectivas autoridades tributarias sobre las cuentas estadounidenses., y los gobiernos intercambiarán esa información de forma automática.

⁵³ Eduardo Pecho Trigueros,M, (2014), “*El intercambio automático de información: hacia un nuevo estándar de transparencia fiscal internacional*”, Revista Derecho PUCP, núm.72/2014, p.33.

informado sobre sus rentas obtenidas en el extranjero, o para examinar el estado del patrimonio neto de un individuo⁵⁴.

El intercambio automático de información permite proporcionar información puntual sobre rentas de origen extranjero, y en consecuencia, ayudar a las Administraciones fiscales a detectar casos de incumplimiento aunque no tengan indicios de ello. También, es una herramienta para educar a los contribuyentes en el informe de todos los datos tributarios relevantes, de forma que sirva para aumentar los ingresos públicos y conducir hacia un escenario de justicia tributaria⁵⁵. Para asegurar la eficacia y eficiencia del intercambio automático, es preciso que las Administraciones tributarias sean capaces de obtener la información, procesar la recibida, e integrarlas en sus sistemas⁵⁶.

Desde entonces, la OCDE, por petición del Grupo de los 20, ha trabajado por conseguir que el intercambio automático de información se convierta en el estándar aceptado globalmente. Fruto de ello, el 21 de julio de 2014, la OCDE da a conocer el Estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Fiscal que prevé un intercambio automático, de forma anual, de información financiera entre países miembros y no miembros de la OCDE. A la fecha de finalización del trabajo, alrededor de 65 jurisdicciones se han comprometido a implementar el estándar, y entorno a 40 jurisdicciones han desarrollado un calendario para empezar con los primeros intercambio en 2017⁵⁷.

Más recientemente, en la 7ª reunión del Foro Global, que tuvo lugar en Berlín durante los días 28 y 29 de octubre de 2014, se aprobó el nuevo estándar global sobre intercambio automático de información (AEOI) que comenzará a aplicarse a partir del 2017 por la mayoría de los países participantes⁵⁸.

⁵⁴ OECD: *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What Remains to be done*, p.7. Puede consultarse en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>.

⁵⁵ OECD: *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What Remains to be done*, p.19.

⁵⁶ La estandarización de formatos que provee la OCDE es el formato magnético estándar SMF, y con el lenguaje XML el formato STF.

⁵⁷ OCDE <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-da-a-conocer-la-version-completa-del-estandar-global-para-el-intercambio-automatico-de-informacion.htm>

⁵⁸ Véase la evolución en <http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/>.

La reunión no sólo permitió la adquisición de compromisos, sino que se ha dado un paso más por los representantes de 51 jurisdicciones⁵⁹ con la firma del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes y Declaración de Berlín sobre transparencia e imparcialidad en material tributaria en el marco del Artículo 6° de la Convención de Asistencia Mutua Administrativa en materia Tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa. Se pretende luchar de manera verdaderamente global contra los delitos de evasión fiscal.

4.4 Marco normativo en la Unión Europea.

La estrategia de lucha contra la evasión y el fraude fiscal en su vertiente de cooperación entre Estados miembros ha encontrado su base jurídica en instrumentos de derecho derivado: la Directiva 2003/48/ CE, de 3 de junio de 2003, relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses (Directiva del Ahorro), y la Directiva 2011/16/CE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (que deroga a la Directiva 77/799/CEE). Ambas, han sido potenciadas como instrumentos que configuran un intercambio automático de información en el seno de la UE.

La Directiva del Ahorro emprendió la primera etapa en este proceso de lucha por la cooperación entre los Estados, sin embargo, pronto se puso en evidencia su limitado ámbito objetivo y subjetivo de aplicación. En cuanto al primero, el objeto del intercambio automático de información se restringe al pago de intereses. En cuanto al segundo, sólo se aplica al pago de intereses realizado a personas físicas⁶⁰. Otro inconveniente que presenta es la abstención de determinados Estados (actualmente, Austria y Luxemburgo) al intercambio de información, los cuales aplican una retención sobre dichos intereses, y

⁵⁹ Países firmantes: Alemania, Argentina, Barbados, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, India, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía, San Marino, Seychelles, Sudáfrica, Suecia, Trinidad y Tobago, Curaçao, Groenlandia, Islas Feroe, las Dependencias de la Corona del Reino Unido de Guernsey, Isla de Man y Jersey, y los Territorios Británicos de Ultramar de Anguila, Bermuda, Gibraltar, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas y Montserrat.

⁶⁰ Moreno González, “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional”, p.207.

transfieren un 75 por 100 de dicha cantidad al Estado miembro de residencia del inversor⁶¹.

A raíz de las limitaciones mencionadas, la Directiva 2011/16/CE amplía el ámbito objetivo del intercambio de información a un máximo de cinco categorías de renta (rendimientos del trabajo independiente, honorarios de directivos, seguros de vida, pensiones, y rendimientos inmobiliarios), si bien, la Comisión se propone ampliar a otras categorías de rentas como dividendos e intereses en el año 2017. Autores como Carbajo Vasco, ven en esta iniciativa un avance que podría derivar en la construcción de una base de datos que recoja toda la información tributaria de todos los contribuyentes que residan en los Estados miembros⁶². En cuanto al ámbito subjetivo, la Directiva ha sido aprobada por unanimidad por lo que supera los obstáculos que imponían Austria y Luxemburgo en la Directiva del Ahorro.

Sin embargo, lo que podría ser una nueva era en el intercambio de información tributaria, se está viendo amenazada por la firma de los acuerdos bilaterales entre Suiza y Estados miembros⁶³ denominados Acuerdos RUBIK. Los Acuerdos RUBIK surgieron de la iniciativa de los bancos e instituciones financieras suizas que veían peligrar su mercado financiera por las oleadas internacionales de intercambio automático de información y lucha por desmantelar el secreto bancario y la opacidad de los paraísos fiscales. Con estos Acuerdos, se mantiene el anonimato de los titulares de las cuentas en bancos helvéticos a cambio de que Suiza asuma la labor recaudatoria de impuestos de los depósitos, y los transfiera a los Estados de residencia del titular de la cuenta⁶⁴.

De la oposición de la Unión Europea depende que los Estados Miembros abandonen el proyecto de lucha contra el secreto bancario a cambio de aumentar la recaudación tributaria⁶⁵. De hecho, ya se ha manifestado en contra de los Acuerdos por

⁶¹ Del Prado Merino Espinosa, M, Nocete Correa, F, “*El intercambio de información tributaria: ente la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*”, Revista Crónica Tributaria, núm 139/2011, P.153.

⁶² Carbajo Vasco, D, Porporatto, P, “*Avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria*”, Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF, núm 35, p.92.

⁶³ Al momento de finalización del trabajo, se habían firmados Acuerdos entre Suiza y Alemania, Suiza y Austria, y Suiza y Reino Unido.

⁶⁴ Martínez Giner, L, “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, Revista Quincena Fiscal núm.19/2012, pp.18 y ss.

⁶⁵ Martínez Giner, L, “*El fortalecimiento de la obtención de información tributaria*”, p.20

lo que se han aprobado dos protocolos para compatibilizar el Derecho de la Unión Europea con los Acuerdos RUBIK.

5. CONCLUSIONES FINALES.

Cuando comencé la elaboración del trabajo, la materia objeto del mismo era totalmente desconocida para mí. El tiempo dedicado a la lectura de artículos doctrinales, y documentos oficiales de organismos internacionales, han cumplido su cometido, dado que en este punto del trabajo me arriesgo a decir que he aprendido las primeras pinceladas de lo que supone la planificación fiscal agresiva, el por qué de estas prácticas, las consecuencias que generan, y las tendencias de los organismos internacionales para combatir el fraude y la evasión fiscal que producen las mismas.

Quiero comenzar a dar mi opinión sobre la materia de intercambio de información tributaria. Los Estados se están viendo obligados a ceder parte de su poder tributario como forma de superar el desfase temporal que existe entre unas actividades económicas que se realizan a nivel mundial, y unas funciones tributarias que se limitan a la soberanía de cada Estado. Cómo es posible que existan dos realidades tan distantes en los tiempos actuales. La respuesta está clara, son los propios Estados los que han propiciado una competencia fiscal que se convirtió en perjudicial en el momento en el que el afán recaudatorio se situó en el primer plano.

Han existido, y existen, muchos territorios calificados como paraísos fiscales, o mejor dicho, jurisdicciones no cooperantes –siguiendo la terminología de la OCDE- que han creado un negocio a través de sus mercados financieras, con ayuda, de la laxa legislación tributaria, y lo que es peor, la protección del secreto bancario. Si bien, en los últimos años, las reuniones del G-20 han manifestado que la era del secreto bancario está finalizando. Traigo a colación la polémica de los Acuerdos Rubik para poner énfasis en la dificultad de terminar con la opacidad de los paraísos fiscales, y dismantelar el negocio del mismo.

Continúo exponiendo las conclusiones en lo referente a las prácticas abusivas. En este trabajo tan sólo he tenido margen para citar algunas de las estructuras fiscales de las que se sirven las multinacionales en la elaboración de sus planes fiscales. Sin embargo, el elenco de técnicas, estructuras, instrumentos, o la infinidad de formas que adoptan, es alarmante. Motivo por el que considero que la ingeniería fiscal estará siempre unos pasos más por delante que la reacción legal de los Estados. Empleo el término “legal” para

referirme a la falta de adaptación de las legislaciones domésticas a esta nueva realidad fiscal.

El proyecto más avaricioso a nivel internacional, el Plan BEPS, tan sólo es una herramienta de *soft law*, de ahí que su fuerza vinculante dependa del compromiso, por ahora político, de los Estados para aceptar sus recomendaciones. Habrá que mantenerse alerta a las reuniones celebradas por los países del G-20 para conocer qué instrumento de carácter internacional será elegido por sus miembros para dotar de base jurídica al contenido del Plan BEPS.

La actualidad del proyecto BEPS, me ha permitido consultar noticias de prensa relacionadas con el tema, y quiero resaltar el estado de optimismo que muestran los países sobre el devenir de las prácticas abusivas, los cuales consideran que una vez se hayan implementadas sus medidas, las estrategias abusivas resultarán ineficaces. En mi opinión, hay que ser prudentes y esperar a la evolución de este proyecto, que aún se encuentra en una fase embrionaria. Anticipo que estos primeros pasos van a devenir en insuficientes para frenar totalmente las estrategias abusivas por varios motivos. Primero, porque los instrumentos financieros están en constante evolución, y es imposible hacer un control exhaustivo sobre los efectos tributarios que puedan conseguir. Segundo, porque la inexistencia de barreras comerciales y operativas, hace compleja la tributación en el territorio donde se genera el valor añadido. Tercero, porque los compromisos sobre transparencia en materia tributaria debe alcanzar a todos los estados para adecuarse a las exigencias del Plan.

Sin más dilación, finalizar estas conclusiones indicando que, aunque no sea posible erradicar por completo las prácticas abusivas, confío en que las propuestas a nivel internacional comiencen a dar sus frutos, con la finalidad de que los estados puedan aumentar la recaudación por vía de impuestos de grandes multinacionales, y de este modo relajar la carga impositiva sobre los pequeños contribuyentes.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Calderón Carrero, J.M, “*La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones,*” Revista de Contabilidad y Tributación, n.363, p.34.

Carbajo Vasco, D (2015), “*El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial*”. Crónica Tributaria num. 154/2015, p.59.

Carbajo Vasco, D; Porporatto, P, “*Avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria*”, Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF, núm 35, p.85.

Cordón Ezquerro, T, “*La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión para combatirla*”, Crónica Tributaria: 7/2013, p.9.

Darby, J “*Commissionaire agreements are an important tool in international tax planning*”, WorldTrade Executive, Inc, p.2.

Delgado García,M; .Oliver Cuello,R, “*Planificación fiscal internacional*”, Universitat Oberta de Catalunya. PID_00189483, pp.5 y ss.

Del Prado Merino Espinosa, M, Nocete Correa, F, “*El intercambio de información tributaria: ente la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*”, Revista Crónica Tributaria, núm 139/2011, p.153.

Martínez Giner, L, “*El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK*”, Revista Quincena Fiscal núm.19/2012, pp.18 y ss.

Martín López, J (2015), “*Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias*”, Quincena Fiscal nª8, pp.22 y ss.

Pecho Trigueros,M, (2014), “*El intercambio automático de información: hacia un nuevo estándar de transparencia fiscal internacional*”, Revista Derecho PUCP, núm.72/2014, p.33, p.7.

Rodríguez-Bereijo León, M (2012), “*El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria*”, Revista para el análisis del derecho núm 3/2012

Rodríguez Santos, L (2011), *Manual de Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales*, p.399.

Ruiz Huerta, J. (2011): “*Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea*”, Documento de trabajo 62/2011, Observatorio de Política Exterior Española, Fundación Alternativa, p.80 y ss.

Russo, R (2007), *Fundamentals of International Tax Planning*.

Serrano Antón, F, *Monografías Fiscalidad Internacional*, Tomo II, 5ª Edición, p.1567.

Serrano Antón, F, “*El informe sobre erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*”, Revista Derecho PUCP, núm 72/2014, pp.63 y ss.

Vallejo Chamorro, J (2005), “*La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*”, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional ICE, núm 825/2005.

Vega Borrego, F (2003) “*Las medidas contra el treaty shopping*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp.48 y ss.

Documentos de organismos internacionales:

Comisión Europea-Comunicación de la Comisión, de 18 de marzo de 2015, sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales (COM (2015) 136 final).

Comisión Europea- Plan de Acción para lograr un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea. COM (2015) 302 final.

Comisión Europea- Recomendación de la Comisión de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva. C82012) 8806 final.

OCDE- *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What Remains to be done*, 2012.

OCDE- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010.

OCDE- Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 2012.

OCDE-Modelo de Convenio de Doble Imposición, 2010.

OCDE-Plan de Acción contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, 2013.

OCDE- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Nota explicativa, 2015.

ANEXO: EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES AÑOS 1963-214

Hemos consultado las conclusiones finales del Proyecto BEPS publicadas por la OCDE a finales de 2015, en las cuales se ha conseguido realizar una estimación de las pérdidas recaudatorias en el impuesto de sociedades derivadas por el fenómeno de la erosión y traslado de beneficios. Las cifras giran en torno a una pérdida de entre un 4% y un 10% de la recaudación total del impuesto, lo que supone de 100 a 240 mil millones de dólares anuales. Como consecuencia de dicha caída, las presiones fiscales se han trasladado a los impuestos personales, lo cuales han experimentado un alza a nivel internacional. En este anexo se pretende mostrar las estimaciones más recientes publicadas por el informe OCDE (2015) *Revenue Statistics 1965-2014* (Estadísticas tributarias de 1965-2014) sobre la recaudación del impuesto de sociedades, en contraposición con el impuesto sobre personas jurídicas en los países más representativos a nivel internacional.

Tabla 2: Taxes on corporate income as % GDP (impuesto sobre sociedades en % PIB),

Fuente: OCDE (2015) Revenue Statistics 1965-

	1965	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2011	2012	2013
Australia / Australie	7.1	11.5	12.1	11.5	10.9	10.1	9.6	10.3	10.7	10.8
Austria / Autriche	6.7	9.0	8.3	9.3	9.1	9.6	9.1	9.2	9.6	9.7
Belgium / Belgique	6.3	14.8	13.2	13.7	11.9	12.3	12.0	12.1	12.3	12.8
Canada	5.7	10.4	14.4	12.9	12.0	11.7	11.2	10.8	11.1	11.2
Chile / Chili	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Czech Republic / République tchèque	--	--	--	4.2	4.0	3.5	3.5	3.5	3.6	3.7
Denmark / Danemark ¹	12.3	21.6	24.0	24.7	24.5	24.2	25.3	23.6	23.8	26.1
Estonia / Estonie	--	--	--	6.8	5.8	6.1	5.6	5.2	5.3	5.5
Finland / Finlande	10.0	12.6	14.9	14.0	12.5	12.7	12.7	12.3	12.5	12.8
France ¹	3.6	4.6	4.4	7.8	7.2	7.3	7.1	7.3	8.0	8.4
Germany / Allemagne ²	8.2	10.8	9.6	9.2	8.7	9.4	9.1	8.8	9.3	9.5
Greece / Grèce ¹	1.2	3.1	3.5	4.8	4.6	4.7	4.9	4.8	7.0	6.1
Hungary / Hongrie	--	--	--	7.2	7.2	7.7	7.4	5.1	5.7	5.4
Iceland / Islande	5.0	6.7	8.1	12.6	13.1	12.6	12.1	13.0	13.2	13.8
Ireland / Irlande	4.1	9.6	10.7	9.9	9.2	8.6	8.4	8.5	9.1	9.3
Israel / Israël	--	--	--	10.2	7.8	7.0	5.9	5.6	5.4	5.5
Italy / Italie	2.7	6.6	9.6	10.1	10.7	11.2	11.2	11.1	11.7	11.7
Japan / Japon	3.9	6.0	7.9	5.6	5.6	5.7	5.4	5.3	5.5	5.8
Korea / Corée	--	1.9	3.8	3.1	4.1	3.7	3.4	3.5	3.7	3.7
Luxembourg	6.6	9.1	8.0	6.8	7.3	8.1	8.0	8.4	8.5	8.8
Mexico / Mexique	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Netherlands / Pays-Bas	8.6	10.6	9.9	5.6	7.2	7.0	8.1	7.7	7.3	7.2
New Zealand / Nouvelle-Zélande	9.1	16.3	17.4	14.0	14.3	13.5	12.5	11.4	12.2	11.9
Norway / Norvège	11.7	11.9	10.5	10.1	9.4	8.9	9.9	9.7	9.7	9.9
Poland / Pologne	--	--	--	4.3	5.2	5.3	4.6	4.4	4.5	4.5
Portugal	--	--	4.2	5.5	5.4	5.4	5.6	6.0	5.9	7.8
Slovak Republic / République slovaque	--	--	--	3.3	2.9	3.1	2.8	2.9	2.9	2.9
Slovenia / Slovénie	--	--	--	5.5	5.5	5.7	5.7	5.6	5.7	5.2
Spain / Espagne ¹	2.0	4.5	6.9	6.2	7.4	6.9	6.5	7.1	7.3	7.3
Sweden / Suède	15.3	18.0	19.1	16.3	13.9	13.1	12.7	11.7	11.9	12.2
Switzerland / Suisse	5.5	9.1	7.8	8.2	8.3	8.3	8.7	8.5	8.5	8.5
Turkey / Turquie	2.6	5.8	4.0	5.4	4.1	4.0	4.0	3.8	4.0	4.1
United Kingdom / Royaume-Uni	9.7	9.8	9.7	10.2	10.2	10.2	9.8	9.4	9.1	9.1
United States / États-Unis	7.4	10.0	9.7	11.9	10.2	9.7	7.8	8.9	9.2	9.8
<i>Unweighted average / Moyenne non pondérée</i>										
OECD Average / Moyenne OCDE	6.7	9.8	10.1	9.1	8.8	8.7	8.5	8.3	8.6	8.8

Tabla 3: Taxes on personal income as % of GDP (impuesto sobre personas físicas en % del PIB)

Fuente: OCDE (2015) Revenue Statistics 1965-2014.

	1965	1980	1990	2000	2007	2008	2009	2011	2012	2013
Australia / Australie	3.4	3.2	4.0	6.2	6.8	5.8	4.8	5.2	5.2	4.9
Austria / Autriche	1.8	1.4	1.4	2.0	2.3	2.4	1.6	2.0	2.0	2.2
Belgium / Belgique	1.9	1.9	2.0	3.1	3.4	3.3	2.3	2.8	3.0	3.1
Canada	3.8	3.5	2.5	4.3	3.4	3.3	3.3	3.1	3.1	3.0
Chile / Chili	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Czech Republic / République tchèque	..	..	..	3.2	4.5	4.1	3.4	3.2	3.3	3.4
Denmark / Danemark ¹	1.3	1.4	1.7	3.2	3.1	2.6	1.9	2.2	2.6	2.7
Estonia / Estonie	..	..	..	0.9	1.6	1.6	1.8	1.2	1.4	1.7
Finland / Finlande	2.4	1.2	1.9	5.7	3.7	3.3	1.9	2.6	2.1	2.4
France ¹	1.8	2.0	2.2	3.0	2.9	2.8	1.4	2.5	2.5	2.5
Germany / Allemagne ²	2.5	2.0	1.7	1.8	2.2	1.9	1.3	1.7	1.7	1.8
Greece / Grèce ¹	0.3	0.8	1.4	4.0	2.5	2.4	2.5	2.2	1.2	1.3
Hungary / Hongrie	..	..	..	2.2	2.8	2.6	2.2	1.2	1.3	1.4
Iceland / Islande	0.5	0.7	0.8	1.2	2.4	1.8	1.7	1.7	1.9	2.2
Ireland / Irlande	2.2	1.4	1.6	3.6	3.3	2.7	2.3	2.2	2.3	2.4
Israel / Israël	..	..	..	3.4	4.2	3.2	2.5	3.0	2.7	3.5
Italy / Italie	1.7	2.2	3.7	2.8	3.7	3.6	3.0	2.6	2.9	3.2
Japan / Japon	3.9	5.4	6.4	3.7	4.8	3.9	2.6	3.4	3.7	4.0
Korea / Corée	..	1.9	2.4	3.0	3.7	3.9	3.4	3.7	3.7	3.4
Luxembourg	2.9	5.5	5.4	6.6	5.4	5.3	5.7	5.1	5.2	4.8
Mexico / Mexique	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Netherlands / Pays-Bas	2.5	2.7	3.0	3.7	3.0	2.9	1.9	1.9	1.8	1.9
New Zealand / Nouvelle-Zélande	4.8	2.3	2.3	4.0	4.8	4.4	3.4	4.0	4.6	4.4
Norway / Norvège	1.1	5.6	3.6	8.8	10.8	12.0	9.0	10.8	10.3	8.8
Poland / Pologne	..	..	..	2.4	2.7	2.7	2.3	2.0	2.1	1.8
Portugal	..	..	2.1	3.8	3.6	3.6	2.8	3.3	2.9	3.4
Slovak Republic / République slovaque	..	..	..	2.6	2.9	3.1	2.5	2.4	2.4	2.9
Slovenia / Slovénie	..	..	..	1.1	3.2	2.5	1.8	1.7	1.2	1.2
Spain / Espagne ¹	1.3	1.1	2.8	3.0	4.5	2.7	2.1	1.7	2.0	2.0
Sweden / Suède	1.9	1.1	1.5	3.7	3.5	2.8	2.8	3.1	2.6	2.6
Switzerland / Suisse	1.3	1.5	1.7	2.4	2.8	3.0	2.8	2.8	2.8	2.8
Turkey / Turquie	0.5	0.6	1.0	1.8	1.6	1.8	1.9	2.1	2.0	1.9
United Kingdom / Royaume-Uni	1.3	2.8	3.3	3.4	3.2	3.4	2.6	2.9	2.7	2.5
United States / États-Unis	3.9	2.7	2.0	2.2	2.7	1.7	1.4	1.8	2.1	2.2
Unweighted average / Moyenne non pondérée	2.1	2.3	2.5	3.3	3.6	3.3	2.7	2.9	2.9	2.9
OECD Average / Moyenne OCDE	2.1	2.3	2.5	3.3	3.6	3.3	2.7	2.9	2.9	2.9