IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO



Isaac Merino Jara
Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena

Concierto Económico y BEPS

EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)
NÚMERO 16, 2018

Erasmus+

ISBN: 978-84-7777-556-0

EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)

Director

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (UPV/EHU)

Consejo Editorial

Ricardo ALONSO GARCÍA (Universidad Complutense de Madrid)
Paz ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA (Universidad de Oviedo)
Mikel ANTÓN ZARRAGOITIA (Secretaría General de Acción Exterior. Gobierno Vasco)
Javier DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ (Universidad Autónoma de Madrid)
Marta IGLESIAS BARRIO (IVAP)
Henri LABAYLE (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Isaac MERINO JARA (UPV/EHU)
Santiago RIPOL CARULLA (Universidad Pompeu Fabra)
Alejandro SAIZ ARNAIZ (Universidad Pompeu Fabra)
José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE (UDIMA)
Carlos M. VÁZQUEZ (Georgetown University)

Consejo Asesor

Gurutz JÁUREGUI BERECIARTU (UPV/EHU) (Presidente)
Jokin ALBERDI BIDAGUREN (UPV/EHU)
Joxerramon BENGOETXEA CABALLERO (UPV/EHU)
Manuel CIENFUEGOS MATEO (Universidad Pompeu Fabra)
Edorta COBREROS MENDAZONA (UPV/EHU)
Tomás DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI (Universidad Autónoma de Madrid)
Juana GOIZUETA VÉRTIZ (UPV/EHU)
Maribel GONZÁLEZ PASCUAL (Universidad Pompeu Fabra)
Pablo GONZÁLEZ SAQUERO (Universidad Complutense de Madrid)
Daniel INNERARITY (Ikerbasque, UPV/EHU)
Eugenia LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ (Universidad de Navarra)
Dunia MARINAS SUÁREZ (UPV/EHU)
Carmen MARTÍNEZ CAPDEVILA (Universidad Autónoma de Madrid)
Mariela MORALES-ANTONIAZZI (Max Planck Institut, Heidelberg)
Maitena POELEMANS (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Daniel SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO (Universidad Complutense de Madrid)
Aida TORRES PÉREZ (Universidad Pompeu Fabra)
Maite ZELAIA GARAGARZA (UPV/EHU)

Secretaria

Ana M. SAN MIGUEL OSABA (PIC, UPV/EHU)

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea

ISBN: 978-84-7777-556-0

ISBN: 978-84-7777-556-0

Índice

Relación de autores 5

Presentación del decimosexto número de los «European Inklings» (EU*i* 16) 7

«Prólogo: BEPS ha llegado para quedarse»
Itziar Agirre Berriotxoa 9

«El marco inclusivo del Proyecto BEPS»
Francisco Martín Sesma 16

«Los desafíos fiscales de la economía digital: luces y sombras de la Acción 1 BEPS e incidencia en el Concierto Económico»
Francisco José Nocete Correa 98

«Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Acción 2: neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos»
Javier Armentia Basterra 140

«El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016)»
Aitor Orena Domínguez 175

«Un análisis de las nuevas normas de transparencia fiscal internacional. Especial referencia a los Territorios Históricos del País Vasco»
Elizabeth Gil García 196

«Limitación a la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades foral: Acción 4 del Proyecto BEPS y Directiva (UE) 2016/1164»
Iñaki Alonso Arce. 223

«"Hágase la luz": exigencias de transparencia sobre los *tax rulings* y su aplicación a las propuestas previas de tributación»
Rafael Sanz Gómez 270

ISBN: 978-84-7777-556-0

«¿Puede BEPS acabar con la planificación fiscal mediante intangibles? *IP Box*, precios de transferencia y reformas fiscales en España y el País Vasco»
José Miguel Martín Rodríguez 303

«El tratamiento fiscal del *patent box* en BEPS»
Juan Calvo Vérgez 338

«La posición española en la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las cláusulas antiabuso de carácter convencional en la red española de Convenios de Doble Imposición»
Andrés Báez Moreno 374

«Las medidas contra la elusión de la figura de establecimiento permanente. Repercusiones en los regímenes forales»
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois 394

«El Proyecto BEPS: el nuevo concepto de establecimiento permanente»
José Luis Burlada Echeveste 423

«El impacto de la Acción 7 del Plan BEPS: impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente»
Cristina Feijoo Rogel 449

«Los acuerdos de reparto de costes después del plan BEPS. Una visión internacional y desde el Concierto Económico»
Roberto Bernales Soriano 482

«El tratamiento tributario de los servicios intragrupo de bajo valor añadido en la OCDE»
Luis Miguel Muleiro Parada 533

«Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva. ¿Cómo afecta al Concierto Económico del País Vasco?»
María del Carmen Cámara Barroso 561

«El *striptease* fiscal exigido por la Directiva (UE) 2018/822: la obligación de comunicar a la administración tributaria los esquemas que presenten rasgos potenciales de planificación fiscal agresiva»
Manuel Lucas Durán 593

«Acción 14 del Plan BEPS y su repercusión en la resolución de controversias fiscales en el ámbito europeo y en el de los Territorios Históricos»
Irune Suberbiola Garbizu 613

«El informe país por país: directrices de la OCDE y su implementación en los Territorios Históricos del País Vasco»
Enrique Sánchez De Castro Martín-Luengo 652

«La implementación de las medidas del Proyecto BEPS a través de un convenio multilateral»
Francisco Antonio Vaquer Ferrer 685

ISBN: 978-84-7777-556-0

Relación de autores

AGIRRE BERRIOTXOA, Itziar
Viceconsejera de Hacienda, Gobierno Vasco

ALONSO ARCE, Iñaki
Inspector de Hacienda. Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia

ARMENTIA BASTERRA, Javier
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

BÁEZ MORENO, Andrés
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Carlos III

BERNALES SORIANO, Roberto
Abogado-Economista. Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Deusto

BURLADA ECHEVESTE, José Luis
Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

CÁMARA BARROSO, María del Carmen
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad a distancia de Madrid

CALVO VÉRGEZ, Juan
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura

FEIJOO ROGEL, Cristina
Abogada en Cuatrecasas

GIL GARCÍA, Elizabeth
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante

ISBN: 978-84-7777-556-0

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid

LUCAS DURÁN, Manuel
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alcalá. Letrado del Tribunal Supremo.

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide

MARTÍN SESMA, Francisco
Inspector de Hacienda del Estado. Diputación Foral de Gipuzkoa

MERINO JARA, Isaac
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

MULEIRO PARADA, Luis Miguel
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo

NOCETE CORREA, Francisco José
Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, Enrique
Asesor Fiscal en PwC Madrid. Doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia (Italia)

SANZ GÓMEZ, Rafael
Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune
Profesora de Derecho Financiero y Tributario Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio
Profesor (acreditado como Catedrático) de Derecho Constitucional y de la Unión Europea (UPV/EHU). Cátedra Jean Monnet.

VAQUER FERRER, Francisco Antonio
Profesor contratado doctor interino de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de las Islas Baleares

ISBN: 978-84-7777-556-0

Presentación del decimosexto número de los «European Inklings» (EU*i* 16)

Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena

Nos es grato presentar un nuevo número de nuestra colección de monografías, los *European Inklings*, dedicada a tratar temas de actualidad y transcendencia europea, en este caso concreto en relación a las BEPS. La crisis financiera de los últimos lustros, el desarrollo de actividades económicas transnacionales, la utilización de modelos regulatorios que no se adaptan a las nuevas realidades tecnológicas…, han hecho que el panorama impositivo internacional e incluso las propias jurisdicciones fiscales se vean afectadas por la necesidad de adaptar su normativa para tratar de paliar las consecuencias de las planificaciones tributarias agresivas que merman las arcas públicas. En esta tesitura, el término BEPS (por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) se acuña para referirse a las estrategias de planificación fiscal que se utilizan aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, para cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación. Consciente de esta circunstancia, la OCDE califica la cuestión de la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios como un problema de talla mundial que requiere soluciones globales. Para ello, en 2013 presenta un plan con 15 acciones que, a lo largo de estos 5 últimos años, se han ido traduciendo en los avances normativos analizados en este libro.

La presente obra es fruto de las aportaciones realizadas por expertos autores en la materia en el marco, precisamente, de unas jornadas sobre *Concierto Económico y BEPS* organizadas por la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea, los días 7 y 14 de marzo de 2018, en Donostia-San Sebastián. Aprovechamos la ocasión para hacer llegar a todos ellos nuestro agradecimiento por su presencia y contribución a esta obra que ahora presentamos, así como al IVAP por su colaboración en la publicación de la misma.

Debemos mencionar, asimismo, que las mencionadas jornadas se han desarrollado en el marco de las actividades de los Proyectos de Investigación subvencionados por el Ministerio de Economía y Competitividad: «La residencia fiscal ante la diversidad de

ISBN: 978-84-7777-556-0

poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER 2015-63533-C4-1-P) y «Constitucionalismo social y económico: nuevos retos para el Estado de Derecho en Europa» (DER2017-84195-P), así como en el seno las actividades de los Grupos de Investigación PPG17/62 de la UPV/EHU y GIC IT-675-13 del Gobierno Vasco.

Donostia-San Sebastián, a 19 de julio de 2018

ISBN: 978-84-7777-556-0

Prólogo:
BEPS ha llegado para quedarse

Itziar AGIRRE BERRIOTXOA[1]

El panorama fiscal ha cambiado drásticamente en los últimos años en todo el ámbito internacional. La crisis económica de la última década, los cambios que registran las sociedades mercantiles hacia estructuras societarias complejas, la mutación que se ha producido de antiguas empresas productoras-fabriles a nuevos modelos de negocio basados en servicios e intangibles, la economía digital, etc., todos estos cambios han provocado una profunda alteración de los principios comunes en todo lo referente a la atribución y el ejercicio de la competencia tributaria entre Estados, ante la que la normativa fiscal debía de reaccionar pues no estaba siendo capaz de secundar ese ritmo de evolución del entorno empresarial. Desde luego, no estaba siendo capaz de adaptarse a un entorno de contribuyentes globales.

Ante esta tesitura, y siendo conscientes de que la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios constituyen un grave riesgo para los ingresos y la equidad tributarias, para la soberanía fiscal, en definitiva, los Estados se pusieron manos a la obra. La necesidad de una actuación coordinada a nivel internacional resultaba palmaria.

Así, en septiembre de 2013, los líderes del G20 anunciaron un plan de acción integral, tremendamente ambicioso, desarrollado en el ámbito de la OCDE, y encaminado a restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y a asegurar que los beneficios empresariales tributen allí donde se desarrollan las actividades económicas generadoras de valor.

Dicho plan se basaba en 3 pilares fundamentales, a saber:

— Se trataba, en primer término, de reforzar la coherencia de las normas fiscales del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional, evitando el desplazamiento de las bases imponibles del país en el que se generan las rentas a otros países de tributación menos gravosa.
— En segundo lugar, se perseguía realinear la fiscalidad con la actividad económica real, para asegurar que los beneficios se reconozcan allí donde se realiza la ac-

[1] Viceconsejera de Hacienda, Gobierno Vasco

ISBN: 978-84-7777-556-0

tividad sustancial generadora de las rentas, intentando de este modo evitar que se den tratamientos fiscales favorables a beneficios artificiosamente trasladados desde otro país.

— Por último, se pretendía mejorar la transparencia, de forma que la información sobre las multinacionales y su tributación pudiera ser compartida entre las distintas administraciones tributarias y de esta manera se previnieran riesgos.

Dos años después de aquel primer acuerdo, en octubre de 2015, la OCDE aprobaba y publicaba 13 informes-15 acciones, que incorporaron nuevos y reforzados estándares internacionales, así como un elenco de medidas concretas, para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Estas medidas abarcan desde nuevos estándares mínimos, la revisión de los que ya estaban en vigor, y otras directrices basadas en las mejores prácticas.

Los estándares mínimos aprobados eran los siguientes:

1. La elaboración de informes estandarizados país por país, a fin de proporcionar a las administraciones tributarias una imagen global de dónde se declaran los beneficios, tributos y actividades económicas de las multinacionales, de forma que puedan utilizar esta información para calcular los precios de transferencia y evaluar otros riesgos.
2. El abordaje de un proceso de revisión *inter pares* reforzado entre las autoridades tributarias para frenar prácticas fiscales nocivas, incluidos regímenes especiales que presenten características dañinas, así como el compromiso de transparencia articulado a través de intercambios espontáneos de información relevante sobre resoluciones en relación a contribuyentes (*tax ruling*).
3. Alcanzar acuerdos para garantizar los avances en la resolución de controversias entre administraciones a través de procedimientos amistosos.
4. La confección de disposiciones-modelo con objeto de impedir el uso abusivo de convenios fiscales que impidan el recurso a sociedades canalizadoras de rentas en países y jurisdicciones en los que rijan convenios fiscales favorables y así conseguir beneficiarse de gravámenes reducidos.

Como ya se ha apuntado con anterioridad, además de estos estándares mínimos se analizaron y desarrollaron diversas recomendaciones específicas, y todo ello quedó plasmado en los 13 informes-15 acciones mencionadas, que contienen estrategias para afrontar los retos de la economía digital y su imposición (*Acción 1*), neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (*Acción 2*), reforzar la normativa sobre CFC (*Acción 3*), limitar la erosión de la base imponible por vía de deducción de intereses y otros pagos financieros (*Acción 4*), combatir prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y sustancia (*Acción 5*), impedir la utilización abusiva de convenios (*Acción 6*), impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente (*Acción 7*), asegurar que los precios de transferencia están en línea con la creación de

valor (*Acciones 8-10*), obligar a la revelación de mecanismos de planificación fiscal (*Acción 12, disclosure rules*), reexaminar los precios de transferencia (*Acción 13*), dotar de efectividad a los mecanismos de resolución de controversias (*Acción 14*), desarrollar instrumentos multilaterales (*Acción 15*), y, por último, para evaluar el propio proyecto BEPS (*Acción 11*).

El pasado mes de febrero de este año ya eran 112 los países que forman parte de BEPS, por lo que puede afirmarse sin temor a errar que BEPS forma parte ya de la fiscalidad internacional. Y, por supuesto, de la fiscalidad vasca.

Estos estándares mínimos BEPS identificados y aprobados para luchar contra las prácticas fiscales perniciosas están provocando una rápida adaptación de las diversas regulaciones existentes en la materia.

Las recomendaciones de la OCDE, el denominado *soft law*, también han tenido su reflejo en la normativa, sobre todo en la normativa europea. Así, en los últimos años la Unión Europea, muy involucrada en el proyecto, ha ido aprobando varias directivas incorporando las medidas BEPS, pasando de recomendaciones a obligaciones.

En junio de 2015, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo la estela de los trabajos BEPS de la OCDE, la Comisión Europea comunicó el Plan de acción para la fiscalidad justa y eficiente de las empresas en la UE, cuyo objetivo estriba en atajar la evasión fiscal, asegurar los ingresos sostenibles y fomentar un mejor entorno en el mercado único, lo que en esencia implica, en primera instancia, que las empresas deben pagar impuestos allí donde se generan sus beneficios; segundo, que los impuestos deben propiciar el crecimiento económico, pero sin que ello pueda comprometer la competencia con bases tributarias móviles; y, finalmente, que los negocios honestos no pueden resultar perdedores frente a competidores que defraudan.

Unos meses más tarde, en enero de 2016, la Comisión Europea propuso un paquete anti-elusión fiscal, presentando un conjunto de medidas contra la elusión fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, incluyendo nuevas propuestas de directivas para la Base Común (y Consolidada) del Impuesto sobre Sociedades-BIC(C)IS y una propuesta de directiva de lucha contra la elusión fiscal.

La propuesta de directiva de lucha contra la elusión fiscal respondía a las conclusiones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas, (ECOFIN), del 8 de diciembre de 2015 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en el contexto de la UE.

En dichas conclusiones, el ECOFIN consideraba que las directivas de la UE deberían ser, cuando proceda, el medio adecuado para aplicar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE e invitaba a la Comisión a que presentase una propuesta legislativa en tal sentido.

Lo cierto es que en junio de aquel mismo 2016, seis meses después de la propuesta inicial, la Unión Europea aprobó la Directiva anti elusión fiscal —ATAD (*Anti-Tax-Avoidance Directive*)—, en la que se establecen varias disposiciones concretas, directamente vinculadas a las acciones BEPS, en materia de elusión fiscal.

ISBN: 978-84-7777-556-0

A continuación, se citan algunos ejemplos de dichas estipulaciones:

- La limitación de los intereses, que trata de disuadir a los contribuyentes de transferir de forma artificial su deuda a Estados miembros con una normativa más generosa en términos de deducibilidad (*Acción 4 BEPS*).
- La imposición de salida (*Exit Tax*), que procederá en los casos de traslado a otros Estados Miembros de los activos, la residencia o la actividad realizada por el establecimiento permanente.
- Normas generales contra las prácticas abusivas *(GAAR)*.
- Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (*CFC Acción 3 BEPS*).
- Medidas para neutralizar las asimetrías híbridas, con normas al objeto de neutralizar los efectos fiscales de las disposiciones que aprovechan las diferencias de trato fiscal de una entidad o instrumento sometido a la legislación de dos o más Estados miembros para lograr una deducción en ambos Estados o una deducción de la renta en uno de los Estados, sin inclusión en la base imponible del otro Estado (*Acción 2 BEPS*).

En otros ámbitos del proyecto BEPS, y ya en el campo de la resolución de litigios entre administraciones tributarias, el mes de mayo del año 2017 se aprobó la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea (*Acción 14 BEPS*), dándose de este modo un paso más en la regulación de distintos paquetes de actuaciones anti-elusión.

Respecto a la transparencia, la Directiva (DAC) 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, ha sido objeto de varias modificaciones a lo largo de los años 2015 y 2016 que han incidido especialmente sobre el intercambio de información en materia fiscal, estableciendo, entre otros, el intercambio automático de las *tax rulings* (DAC3-Acción 5 BEPS), o intercambio automático de información fiscal para recoger la exigencia de la información país por país (DAC4-Acción 13 BEPS). Este intercambio de información obligatorio y espontáneo, pretende coadyuvar a que las normas fiscales internacionales se apliquen de manera apropiada, y ha supuesto un esfuerzo para las autoridades tributarias de los Estados miembro por homogeneizar formatos y protocolos, e incluso por haber abordado cambios en sus normativas.

Desde otra perspectiva, también se están implementando actuaciones en aras a la obligatoriedad de revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (*Acción 12 BEPS*), y recientemente, en marzo de 2018, se ha modificado nuevamente la Directiva de cooperación administrativa (DAC6), para incorporar esta nueva obligación de información.

De acuerdo con los informes de evaluación de la OCDE, en la actualidad más de 50 jurisdicciones han incluido la obligación para las multinacionales de intercambiar la información. 9000 *rulings* relevantes han sido identificadas. A la conclusión de 2016, se habían realizado 6000 intercambios de información entre administraciones tributarias, y pronto podrán ser reportadas a otras administraciones tributarias.

Más del 95% de las multinacionales afectadas ya están cumplimentando la información país por país, de forma que por primera vez las autoridades fiscales tendrán una imagen integral de las operaciones de estas multinacionales a nivel global, y podrán conocer mejor el riesgo fiscal en el que están o no inmersas.

En esta materia, el apartado cuatro del artículo 4 de nuestro Concierto Económico señala que el Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios Internacionales, y en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua.

Resulta obligado manifestar, en este sentido, que los Territorios Históricos de Euskadi han ido adaptando su normativa a todos los nuevos estándares de intercambio de información que se han generado con las sucesivas modificaciones de la Directiva de cooperación administrativa o DAC, incorporando también nuevos modelos informativos para el cumplimiento efectivo de la misma.

Dicho cumplimiento se está produciendo siempre a través de la Agencia Tributaria del Estado. Sin embargo, la Directiva 2011/16/UE contiene instrumentos que favorecen la confianza necesaria entre los Estados miembros, estableciendo un contacto más directo entre los servicios estatales o regionales encargados de la cooperación administrativa. Por lo tanto, al igual que es posible acordar procedimientos de intercambio de información y asistencia mutua entre el Estado y las Instituciones del País Vasco que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales, resulta asimismo perfectamente posible que en el espacio de la UE las Instituciones Vascas podamos hacer lo propio directamente y en primera persona.

En lo referente a los regímenes preferenciales (*Acción 5 BEPS*), aunque la casuística es muy variada, lo cierto es que muchos de ellos ya se han revisado precisamente con el objetivo de adaptarlos a los parámetros BEPS.

Así, por ejemplo, en lo que hace referencia a nuestro régimen *Patent Box*, que estará autorizado siempre y cuando cumpla una serie de requisitos, hay que subrayar que en los últimos ejercicios está siendo modificado para ajustarlo a las líneas acordadas en el grupo de trabajo «Código de Conducta» del ECOFIN, acomodándose a los estándares BEPS, de forma que únicamente puedan autorizarse beneficios fiscales, en relación con aquellos beneficios generados por activos intangibles derivados de actividades de I+D realizadas por el mismo contribuyente, con un porcentaje de subcontratación admitida, evitando así el traslado de beneficios, y permitiendo que los beneficios de este régimen sólo estén disponibles allí donde efectivamente se ha producido la actividad de I+D.

El mes de octubre del pasado 2017 más de 164 regímenes preferenciales habían sido revisados en la UE, de los que aproximadamente 100 deben adaptarse a los estándares BEPS. Y de éstos, el 95% ya han iniciado los trámites correspondientes para culminar dicha adaptación.

Finalmente, la *Acción 1 BEPS*, en torno a la economía digital, también está siendo objeto de un interés preferente por las Instituciones Europeas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

De hecho, en su reunión de 5 de diciembre de 2017, el grupo del ECOFIN aprobó sus conclusiones respecto a la tributación de la Economía digital en la UE. Dichas conclusiones se enmarcan en el objetivo, más amplio, de la llamada «Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE» y se dirigen a orientar sus propuestas legislativas que, al menos en el ámbito tributario, habrá de presentar la Comisión Europea en 2018.

Nos hallamos ante un fenómeno relativamente nuevo, el de la economía digital, que facilita que determinadas actividades económicas puedan ejercerse desde lugares remotos sin necesidad de disponer de una gran cantidad de recursos en el Estado de consumo, lo que pone de relieve las limitaciones de la cláusula de establecimiento permanente de los convenios de doble imposición internacional o las normas sobre las Sociedades Extranjeras Controladas (CFC).

En este ámbito de la economía digital, la OCDE ha identificado, asimismo, propuestas de modificación relativas al IVA, ya que la digitalización facilita la capacidad de las empresas y consumidores de adquirir servicios y bienes intangibles de proveedores situados en cualquier parte del mundo.

En idéntico sentido, en abril de 2016 la Comisión Europea presentó su *«Plan de Acción del IVA»* como el primer paso hacia un espacio único IVA en el conjunto de la Unión Europea, y, además, concretó medidas para luchar contra el fraude, apoyar a las empresas y coadyuvar a la economía digital y al comercio electrónico.

En este Plan ya se avanzó que «el sistema del IVA debe basarse en el principio de la tributación en el país de destino de las mercancías.» En los últimos meses ya se han producido avances importantes en la materia, incluso con la reciente modificación de la Directiva IVA de diciembre de 2017. He aquí un reto importante que deberemos afrontar en los próximos años para adaptarnos a esta nueva situación.

Aparte de los analizados hasta el momento, hay otros elementos BEPS que actualmente se están trabajando, como son la realización de una guía de precios de transferencia (acciones 8-10), o guía para determinar el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo, respecto del que el enfoque que se está manejando incide en la realidad de las transacciones, en lugar de en su forma jurídica estricta.

También se han acordado nuevos modelos CDI (*Acción 6 BEPS*), promoviendo la implantación de nuevos convenios multilaterales, que incluyen también modificaciones en la definición del establecimiento permanente (*Acción 7 BEPS*), a fin de evitar el abuso de los convenios de doble imposición y que prevengan la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*.

Así, en enero de este año más de 78 países habían firmado convenios multilaterales sobre tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. España es uno de ellos, y de acuerdo con nuestro Concierto Económico, los Territorios Forales quedan vinculados a lo establecido en dicho convenio.

En definitiva, y a modo de conclusión, puede afirmarse que queda claro que tanto los países de la OCDE como la Unión Europea están trabajando con intensidad, e incluso de manera conjunta, para conseguir implementar BEPS en el menor tiempo po-

sible y de la manera más eficaz posible. Las autoridades tributarias de muchos países y la propia Comisión Europea se han tomado muy en serio la implementación de BEPS de la OCDE. BEPS ha llegado para quedarse.

Sin embargo, la propia evaluación del proyecto sigue siendo uno de los retos más importantes, tal y como ha admitido la propia OCDE. Pero, a pesar de las dificultades para evaluarlo (acción 11 BEPS), se está demostrando que BEPS ha incrementado el compromiso de los países para intentar cohonestar actividad económica, creación de valor y tributación. Y, como mínimo, al menos habrá servido para alinear la estrategia y los compromisos internacionales contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El marco inclusivo del Proyecto BEPS

Francisco MARTÍN SESMA[1]

Sumario: I. PROEMIO. II. PRÁCTICAS Y ESCENARIOS BEPS. 1. Concepto y prácticas BEPS. 2. Legalidad versus ilegalidad de las prácticas BEPS. 3. La razón política: la iniciativa real es real y el impulso soberano. 4. Los escenarios. III. EL PROYECTO BEPS. 1. Luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. 2. El Plan de Acción. 3. Informes y Borradores. 4. El Paquete completo de medidas. 5. Logros del proyecto. IV. EL MARCO INCLUSIVO. 1. Origen. 2. Participantes. 3. Los mandatos. 4. Seguimiento de la implementación. V. IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS DEL PROYECTO BEPS. 1. Los estándares mínimos. 1.1. Mejorar la transparencia ante las administraciones tributarias. 2. Modernización de las reglas fiscales internacionales. 3. Convergencia progresiva en la adopción de otras medidas. 4. La Economía digital. 5. Cajas de herramientas para países en desarrollo.

I. PROEMIO

En las páginas que siguen se ofrece una panorámica general de conjunto del Proyecto BEPS, referido a las prácticas fiscales perniciosas que erosionan la base imponible y producen el traslado de beneficios a países de nula o baja tributación, elaborado por los grupos de trabajo y el Secretariado de la OCDE bajo el impulso y auspicio del G20 y la colaboración de más de cien países y diversos organismos internacionales, públicos y privados, estamentos profesionales y académicos intervinientes, con indudable resonancia mundial.

Para la comprensión del fenómeno y de la reacción habida en un corto espacio de tiempo, ha parecido conveniente partir de la exposición de las prácticas más significativas —en el bien entendido de que todas no están aquí— por la incidencia que han tenido, tanto por las pérdidas de recaudación de ingresos públicos que generan, y la consiguiente incidencia negativa en las prestaciones sociales, cuanto más por las repercusiones que, en el marco de los escenarios vividos en la década pasada, han tenido al rebelarse en medio de una gran crisis financiera y económica, lo que ha provocado la reacción de la política con

[1] Inspector de Hacienda del Estado. Diputación Foral de Gipuzkoa

una intensidad impulsora no conocida antes, pese a que no eran desconocidas las causas ni ignorados los remedios, así como tampoco los elementos que aportaban para la definición de una nueva fiscalidad internacional todavía en curso de elaboración y aceptación.

En el texto de la colaboración se exponen los principales jalones del Proyecto BEPS y las acciones incorporadas al Plan de Acción, que conducen a su asunción y seguimiento por lo que se conoce como el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS, el cual ha marcado, para su implementación, como estándares mínimos algunas de las medidas propuestas. En particular, (i) las relativas a la transparencia, tanto entre administraciones tributarias como de los contribuyentes para con estas; (ii) el alineamiento de la fiscalidad con la creación de valor en base a la actividad económica sustancial y el combate contra los regímenes preferenciales y la utilización abusiva de los convenios tributarios internacionales que, nacidos para evitar la doble imposición de rentas en más de una jurisdicción fiscal, han pasado a ser utilizados como instrumentos de dobles no imposiciones y planificaciones fiscales agresivas; (iii) el incremento de la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias, dando mayor agilidad a los procedimientos amistosos y proponiendo la adopción de instrumentos de arbitraje obligatorios y vinculantes; (iv) y la implementación rápida de las medidas mediante la firma y ratificación de un instrumento multilateral que palíe la ardua tarea de renovar los tratados vigentes.

Dentro del proceso de puesta en marcha y seguimiento de las acciones del Proyecto BEPS, se posará la atención en la modernización de las reglas fiscales internacionales, atinentes a los modelos de convenio de doble imposición de la OCDE y de la ONU, la revisión de las principios de precios de transferencia y la convergencia progresiva de los países en la adopción de otras medidas del proyecto, haciendo hincapié en los desafíos planteados por la economía digital[2].

---

[2] Dados los límites de la ponencia desarrollada quedan fuera de la misma, aunque algunas se citen de soslayo, la exposición de las medidas, que como eco del Proyecto BEPS, ha implemento la Unión Europea, en el marco de su Paquete de Lucha contra la Elusión Fiscal, relativas, por una parte, a las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y, de otra, al intercambio obligatorio de información entre los Estados miembros de cuentas financieras, acuerdos previos con efecto transfronterizo (*tax rulings*) y sobre valoración de precios de transferencia (APAs), declaraciones de país por país y de prácticas de planificación fiscal agresiva de asesores, intermediarios y contribuyentes (cuya comunicación previa tiene finalidad disuasoria y conocimiento del beneficiario último), así como el acceso a la información, procedimientos, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales. Aunque se citen, también quedan al margen las reformas atinentes a la economía digital en el campo de la imposición de los beneficios, con incorporación de un nuevo elemento constitutivo de la existencia de un establecimiento permanente, en torno a la presencia digital significativa, la creación dentro del sistema común de un nuevo impuesto de nivelación sobre los ingresos de servicios digitales como parte de la Estrategia para el Mercado Único Digital, así como la ya aprobada ampliación de la ventanilla única a las ventas a distancia y la supresión de la exención a la importación de bienes de escaso valor a partir del 1 de enero de 2021.

Las medidas adoptadas por la UE y, en el ámbito doméstico, en las cinco jurisdicciones fiscales del Reino de España, Territorio de Régimen Común y Territorios Forales, con competencias para llevar a efecto las medidas del Plan de Acción del Proyecto BEPS y el Paquete de Lucha contra la Elusión Fiscal de la UE, se han expuesto en otra colaboración bajo el título *Medidas implantadas por la UE y en el Reino de España: Territorio de Régimen Común y Territorios Forales*, de próxima aparición al escribir estas líneas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

II. PRÁCTICAS Y ESCENARIOS BEPS

1. Concepto y prácticas BEPS

1.1. Concepto y objetivo

BEPS es el acrónimo de la expresión inglesa *Base Erosion and Profit Shifting* que hace referencia a aquellas prácticas fiscales perniciosas que producen la Erosión de la base imponible y traslado de beneficios a países o jurisdicciones de baja o nula tributación facilitadas por la existencia de lagunas, vacíos, defectos, contrariedades, asimetrías de las legislaciones nacionales e insuficiencias de los convenios internacionales.

El objetivo final del Proyecto BEPS al que vamos a dedicar estas líneas es poner fin o, cuando menos, no facilitar tales prácticas en el orden interno y, en especial, en el internacional para que aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal detectados no estén disponibles o que pierdan financieramente interés una vez se implementen las medidas que se van a referir.

Se quiere poner término a las cajas de efectivo (*cash box*), los préstamos a filiales en el marco de instrumentos híbridos, las transacciones sin substancia, las prácticas fiscales perniciosas de determinados regímenes preferenciales como el *patent box*, las decisiones administrativas anticipadas (*tax rulings, advance tax rulings*), el mercadeo y abuso de los convenios de doble imposición (*treaty shopping, chalandage fiscal, ir de tiendas*) y otras prácticas más, algunas de las que someramente pasamos a describir.

1.2. Algunas prácticas BEPS perniciosas

1.2.1. *Préstamos a filiales*

— Ampliaciones de capital de una sociedad del grupo: la sociedad que recibe el préstamo pagará intereses que serán deducibles de su base imponible mientras que la sociedad prestamista puede que no tribute por esos intereses o lo haga a un tipo inferior al que resulta aplicable en la sociedad que se los deduce. Entre entidades vinculadas, la operación se puede combinar con un precio de transferencia en la fijación del tipo de interés. La sociedad que suscribe la ampliación, habitualmente, no dispone de los recursos necesarios para generar los capitales invertidos.

— Compra de acciones o participaciones de otra sociedad del grupo: la sociedad vendedora puede obtener plusvalías al transmitirlas pero al mismo tiempo puede aprovecharse bien de un régimen de exención o deducciones en el país de la transmisión o de pérdidas acumuladas que de otra manera no podría deducir y, además, conseguirá actualizar el valor contable de las participaciones de cara a futuras operaciones. La sociedad compradora no suele disponer de los recursos necesarios para generar los capitales invertidos.

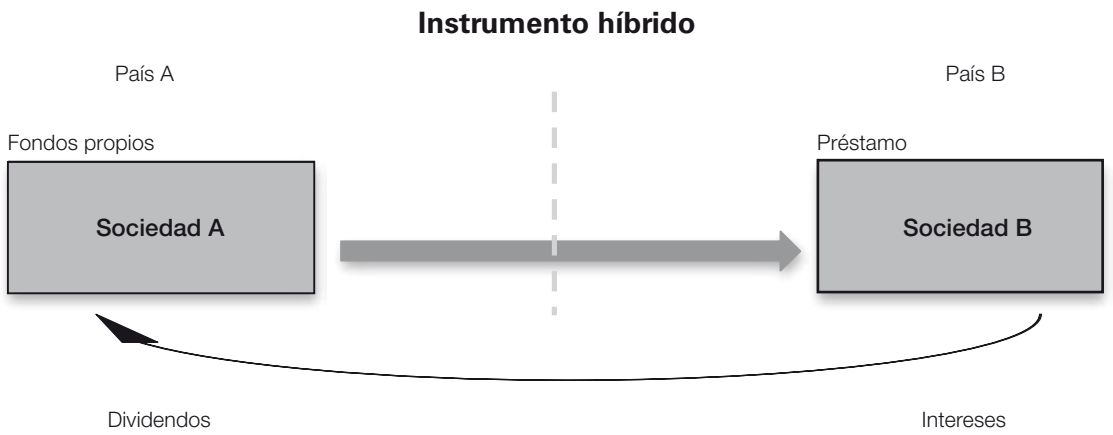
— **Compra apalancada de una sociedad tercera a través de una filial que se fusiona con la adquirida sin motivos económicos válidos:** La sociedad adquirida, si tiene una actividad económica rentable, termina pagándose el precio de su compra más los intereses de la financiación, que a su vez reducen su base imponible. Los intereses son percibidos por la sociedad prestamista, una matriz u otra sociedad filial o subfilial de la matriz, en un país de baja o nula tributación.. No es infrecuente que no haya motivos económicos válidos para la fusión cuando la adquirida puede ser también una sociedad con un colchón de créditos fiscales (pérdidas, deducciones).

1.2.2. *Asimetrías híbridas*

1.2.2.1. Instrumentos híbridos

El instrumento híbrido más habitual es aquél que en una jurisdicción tiene la calificación de instrumento de deuda y en la otra de capital de tal manera que en una son gastos los intereses de la deuda y en la otra no tributa como ingreso la percepción de esos intereses. Una de las partes está sujeta a una regulación fiscal distinta de la otra con criterios y reglas de calificación diferentes, siendo frecuente que las diferencias surjan en los instrumentos financieros.

En una parte se califica como préstamo/deuda, siendo un interés la contraprestación de la cesión de los recursos financieros que se considera gasto fiscal deducible en esa parte, mientras que en el otro Estado/jurisdicción los recursos cedidos (préstamo en la otra parte) se califican como aportación a los fondos propios, por lo que la contraprestación se califica como dividendos que pueden no tener efectos fiscales si se considera exentos (deducción por doble imposición o exención para evitarla), produciéndose en el conjunto de las dos partes un defecto de imposición al no ser equivalentes la calificación tributaria en ambas jurisdicciones.



ISBN: 978-84-7777-556-0

1.2.2.2. Entidades híbridas

Entidades hibridas son aquellas que tienen la calificación de transparentes en una jurisdicción y opacas o no transparentes en la otra. En una jurisdicción se puede producir un gasto deducible y en la otra ese gasto no se imputa como ingreso porque lo percibe una sociedad transparente, en cuyo caso se debe imputar a los socios que están en otra jurisdicción cuya legislación interna puede considerar que dicha organización jurídica es una corporación opaca y que por lo tanto está sujeta a tributar de forma independiente, o sea, la tributación no tendrá lugar en los socios. Se puede dar el caso de que la renta a imputar no tenga la consideración de ingreso por intereses sino dividendos exentos o con derecho a deducción por doble imposición. También que el gasto se deduzca en las dos jurisdicciones.

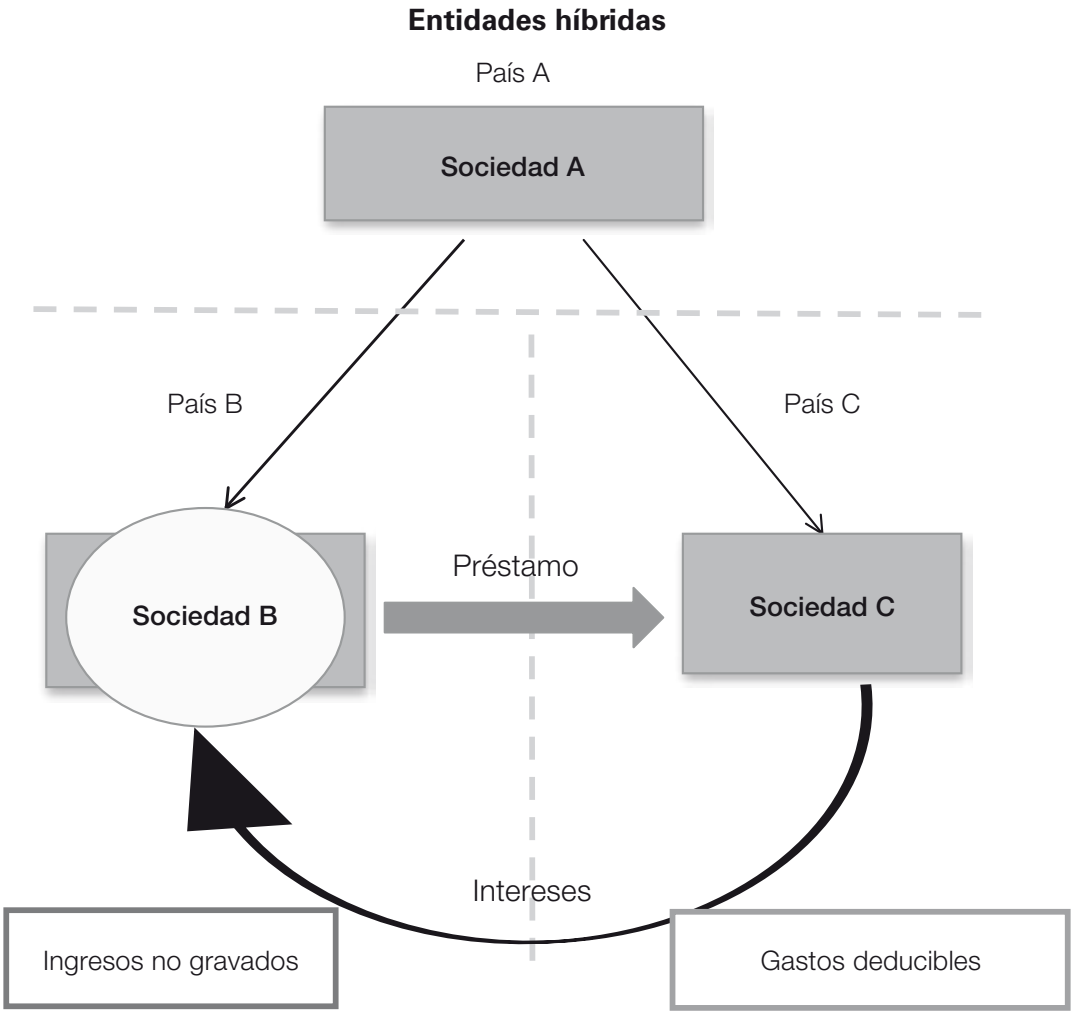
También se puede articular la operación con propiedad intelectual e intangibles[3].

Se producen principalmente en la financiación intragrupo de grupos internacionales y en reestructuraciones empresariales transfronterizas por el juego combinado de entidades híbridas e instrumentos híbridos que pueden distorsionar la identificación de la capacidad económica que debe ser sometida a gravamen.

La planificación de estas operaciones pasa porque la Sociedad A establece una filial en el País B, Sociedad B, para concederle un préstamo a otra sociedad del grupo, Sociedad C. La sociedad B es considerada como sociedad fiscal transparente según el derecho del País B, pero es considerada como una entidad distinta según el derecho del País A (la sociedad B pasa por ser una entidad híbrida, sociedad opaca para país A y sociedad transparente para el país B), de suerte que los intereses pagados por la Sociedad C no se consideran ingresos/rentas percibidas por un residente ni en el País A ni en el País B.

Antes de la aplicación de las medidas del Proyecto BEPS, los intereses son deducibles según el derecho del País C pero no son gravables en tanto que ingresos de un residente ni en el País A ni en el País B. El objetivo de las medidas antihíbridos del Proyecto BEPS es rechazar que la Sociedad C deduzca los intereses del préstamo (incluidas las ventajas relativas a título de retención en la fuente previstas en el convenio fiscal) en la medida que ese pago no se incluye como ingreso sometido al impuesto ni en el País A ni el País B.

[3] El uso de entidades transparentes o también llamadas coloquialmente «híbridas» en el desarrollo de estrategias de planeación fiscal internacional ha sido más popular en grupos multinacionales de los Estados Unidos, principalmente para el manejo y administración de propiedad intelectual e intangibles de forma tal que un buen número de grupos ha podido acumular grandes cantidades de efectivo, derivado de utilidades que no han pagado impuestos en ese país, y que solo serían gravables en el momento en el que se repatríen dichos recursos en forma de dividendos.



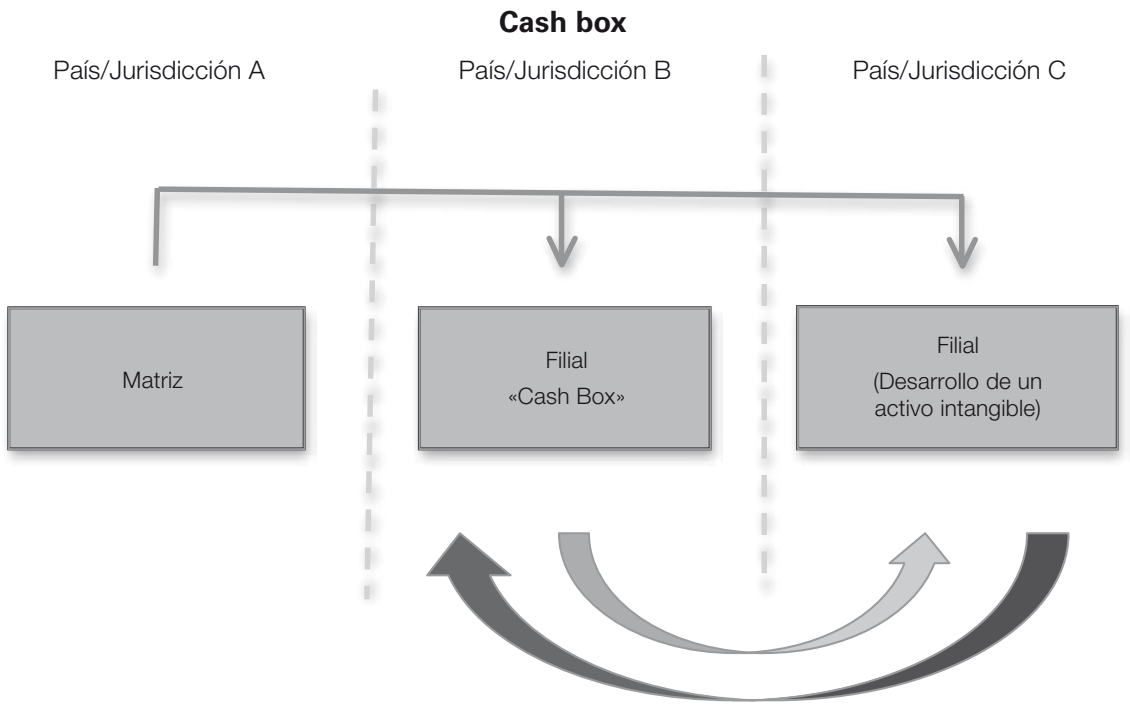
1.2.3. *Estructuras de cajas de efectivo (cash box)*

Las cajas de efectivo son estructuras societarias de matrices y filiales *ad hoc*, que contienen activos valiosos mientras que sus transacciones no tienen más que una sustancia económica limitada o nula. Se perciben rentas de intereses o de cesión de la propiedad intelectual o industrial desproporcionadamente altas. Se pretende que no puedan beneficiarse tasas de rendimiento desproporcionadamente altas.

Son sociedades filiales que, bien, detentan activos inmateriales sin haber participado en la creación de valor, como la implementación, mejora, protección y la explotación del activo inmaterial, o, bien, no disponiendo de la capacidad necesaria para dominar los riesgos asociados a su inversión, aparecen financiando a otra para implementar activos intangibles de valor.

ISBN: 978-84-7777-556-0

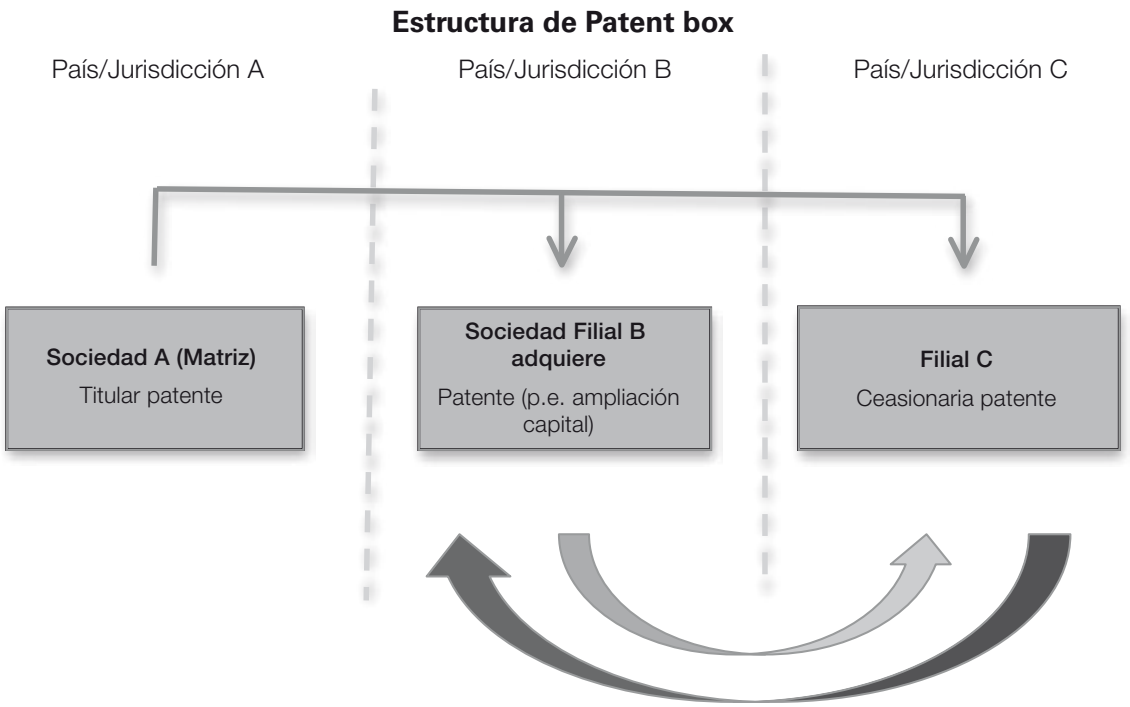
Los grupos multinacionales transfieren beneficios atribuyendo contractualmente riesgos a filiales poco gravadas que no tienen capacidad para asumir esos riesgos. El Proyecto BEPS aspira a que no se atribuyan más ventajas a la sociedad propietaria que no haya asumido los riesgos de la inversión y que, en tal caso, su rendimiento sea equivalente al de un activo sin riesgo.



1.2.4. *Regímenes preferenciales*

Los regímenes de *patent box* han constituido uno de los ejemplos más conocidos de regímenes preferenciales. Han permitido reducir los ingresos derivados de la explotación de los derechos de la cesión de una patente a una filial del grupo que aparece como titular del activo inmaterial, que no ha aportado ni soportado riesgo alguno relativo a la creación de la patente o del activo inmaterial.

El objetivo del Proyecto BEPS es que los beneficios fiscales de la limitación o reducción de los ingresos gravados sean disfrutados por contribuyentes que realicen los gastos de investigación y desarrollo que dan origen a los derechos de propiedad intelectual e industrial, como las patentes, cuya explotación los genera.



1.2.5. *Planificaciones fiscales agresivas*

Las planificaciones fiscales agresivas se aprovechan de las deficiencias de las legislaciones nacionales o, más bien, las posibilidades que estas ofrecen, y de los convenios internacionales para evitar la doble imposición que las hacen posibles. El Proyecto BEPS persigue que los contribuyentes y sus asesores fiscales rebelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, lo que deviene en el problema de qué es una planificación fiscal agresiva, cuestión que se ha evitado afrontar de manera directa en la UE acudiendo a la determinación de qué «**señas distintivas**» caracterizan la presencia de una práctica fiscal agresiva[4].

Se ofrecen algunos ejemplos significativos.

1.2.5.1. Doble Irlandés y Sándwich Holandés[5]

Esta técnica de planificación pasa por ser muy agresiva y ha sido utilizada principalmente por grandes empresas tecnológicas[6].

[4] *Vid* nota 81.

[5] El Gobierno irlandés, debido a la presión internacional, aprobó en 2015 una serie de medidas para rellenar las lagunas existentes y terminar con estas prácticas. Aun así, se podrá disfrutar de esta estructura, por lo menos, hasta 2020.

[6] Las estructuras empresariales nacidas del sándwich holandés y del doble irlandés han pasado por ser legales. Las multinacionales tecnológicas lo que han hecho es aprovechar en beneficio propio el

ISBN: 978-84-7777-556-0

Se estructura en dos partes, primero se sirve un *doble irlandés* y luego se acompaña de un *sándwich holandés*. Se parte de que la normativa fiscal de Irlanda permite deducir como gastos aquellos importes que se facturen desde otra empresa irlandesa, que en la práctica se emplaza en un paraíso fiscal, ya que la normativa de este país permite igualmente que una sociedad irlandesa mantenga su domicilio social en el lugar donde ejerce el control y no desde donde desarrolla su actividad.

A) Doble irlandés

1.º Creación de dos sociedades:

Una sociedad Irlandesa con domicilio en Irlanda que realizará la venta de los productos y otra sociedad Irlandesa pero con domicilio social en el lugar donde ejerce el control y no desde donde desarrolla su actividad (la ley irlandesa lo permite). Normalmente, se ubica el control de la otra sociedad en un paraíso fiscal (Las Bermudas jurisdicción con la que Irlanda tiene suscrito convenio de doble imposición).

2.º La matriz de la tecnológica le transmite a la filial domiciliada en el paraíso fiscal los derechos internacionales de propiedad intelectual.

3.º La sociedad irlandesa domiciliada en Irlanda adquiere los productos de la multinacional, que los habrá fabricado en cualquier país del mundo, al precio que fije. Vende los productos y recibe los ingresos por su venta en la UE o en todo el mundo. En Irlanda el IS es del 12,5%.

En los respectivos países donde se localizan las ventas la vendedora no tendrá un establecimiento permanente, no habrá más que delegaciones comerciales, agentes comerciales o, a lo sumo, filiales que habrán adquirido los productos de Irlanda por un alto precio.

4.º La sociedad irlandesa domiciliada en Irlanda transfiere los ingresos por las ventas (ingresos-costes) en forma de pagos por royalties elevados, por el uso de los derechos de propiedad intelectual cedidos, a la sociedad irlandesa radicada en el paraíso fiscal que deduce de la base imponible del IS irlandés.

5.º En Irlanda queda una pequeña diferencia (Ingresos - Costes - Royalties) que tributan al 12,50%.

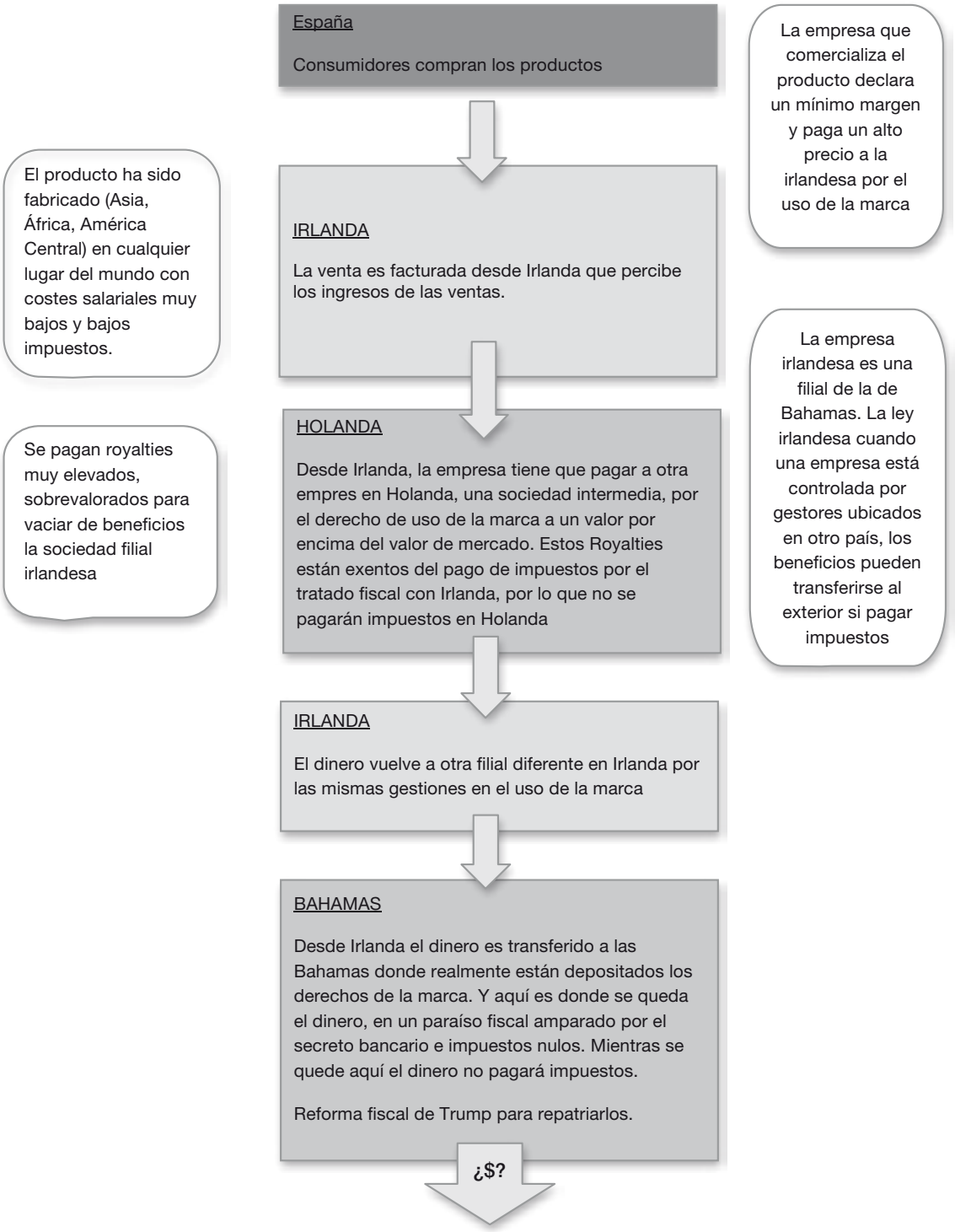
B) Sándwich holandés

El presupuesto para dar una vuelta de tuerca al doble irlandés está en que la ley irlandesa admite como exentos de pago **del impuesto de sociedades aquellos gastos en concepto de royalties que se abonan a otra empresa europea.**

---

marco legal permisible de algunos países europeos. **Es sabido que muchas de las empresas más grandes del mundo como Apple, Microsoft, Amazon, eBay o Google se benefician de ello.** El sector que principalmente recurre a estas técnicas es el tecnológico debido a que estas empresas «**pueden trasladar gran parte de sus beneficios a otros países mediante la ubicación de los derechos de propiedad intelectual** en cualquier filial extranjera hacia donde se quieran dirigir las ganancias

Variante flujo dinero



ISBN: 978-84-7777-556-0

6.º Creación de otras dos filiales

Una sociedad filial en Holanda que cobraría por utilizar los derechos de propiedad de vendidos por la filial con sede en Irlanda; y otra filial en un segundo paraíso fiscal antigua colonia holandesa (Antillas holandesas para aprovechar los acuerdos entre Holanda y sus antiguas colonias)

7.º La pequeña diferencia[7] no transferida desde Irlanda al primer paraíso fiscal se transfiere a la filial en Holanda (sociedad europea) en forma de pagos por utilizar los derechos de propiedad vendidos por la filial con sede en Irlanda.

8.º Desde la filial holandesa se transfieren a la segunda sociedad holandesa radicada en el otro paraíso fiscal donde tributará a un mínimo tipo impositivo.

1.2.5.2. Pagos por servicios prestados a las filiales

Las sociedades filiales de los países donde se producen las ventas de los productos o servicios realizan pagos elevados a otra filial ubicada en un país de baja tributación por servicios de consultoría, gestión de la marca o derechos de uso de la misma por las restantes sociedades del grupo de la matriz multinacional. Se produce el vaciamiento de la base imponible de la filial en el respectivo país.

El Proyecto BEPS analiza estas situaciones a la luz de la transparencia de las operaciones y la sustancia de las actividades económicas de dichas filiales.

1.2.5.3. Creación de una oficina comercial o de representación

Se evita la tenencia de un establecimiento permanente en el país de la venta de los productos y servicios y los beneficios se atribuyen al país donde se tiene establecida la residencia fiscal, un país que tenga un convenio de doble imposición suscrito con el del país de la oficina comercial.

La revisión de los elementos que definen cuándo se está ante un establecimiento permanente será otra de las tareas acometidas por el Proyecto BEPS.

1.2.6. *Decisiones administrativas anticipadas de impuestos (*tax rulings, advance tax rulings*)*

Los casos más paradigmáticos se han producido a través de determinados acuerdos, resoluciones o decisiones administrativas anticipadas de impuestos (*tax rulings, advance tax rulings)* sobre la interpretación de la fiscalidad aplicable o la valoración de operaciones que, al reducir notablemente la carga del Impuesto sobre Sociedades, producen el efecto de auténticas ayudas de estado que dañan no solo las arcas de las haciendas de otros países sino que perjudican la competencia.

Los casos más conocidos salieron a la luz del escándalo *LuxLeaks* que motivó la apertura de investigaciones por la Comisión de la UE, a través de la Comisaría de la Competencia, por la distorsión y daño para la competencia y el mercado

[7] Pequeña diferencia porcentual porque el volumen y multiplicación de las transacciones hace que se alcancen importes muy considerables.

único que se seguían de las prácticas irregulares de algunos estados al reducir la carga tributaria de determinadas empresas a las que favorecían con los mentados acuerdos[8].

El Proyecto BEPS pretende que estas decisiones salgan a la luz, se hagan de una manera transparente para que sean conocidas, ofreciendo el intercambio espontáneo obligatorio entre países de los acuerdos o transacciones susceptibles de plantear preocupaciones en materia de BEPS.

1.2.7. *Acuerdos de repartos de costes*

Son acuerdos intragrupo articulados en base, por ejemplo, a un contrato de servicios por el que la matriz se obliga a prestar al resto de las compañías determinados servicios relacionados con el diseño, planificación, gestión logística de productos, servicios de marketing y promoción, servicios financieros, contables, administrativos o relacionados con el uso de sistemas y aplicaciones informáticas u otro tipo de servicios centralizados, cobrando, a cambio, a cada filial la parte que le corresponda de los costes y, en su caso, una compensación por el trabajo de la matriz. El reparto del coste de los servicios se puede hacer en función de diversos parámetros (volumen de operaciones, porcentaje sobre ventas…).

También pueden tener por objeto la contribución de cada una de las filiales a los costes de obtención de derechos de propiedad industrial o intelectual financiados por la matriz en beneficio de las mismas.

Tienen un tratamiento específico dentro de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE[9].

1.2.8. *Precios de transferencia*

Quizás donde las prácticas fiscales más perniciosas, en materia de precios de transferencia, se producen es en los países en vías de desarrollo, cuyos recursos naturales están siendo extraídos por multinacionales que declaran en el país de producción precios por debajo del valor real al transmitirlos a países de baja o nula tributación desde donde son comercializados al resto del mundo con un alto margen de intermediación.

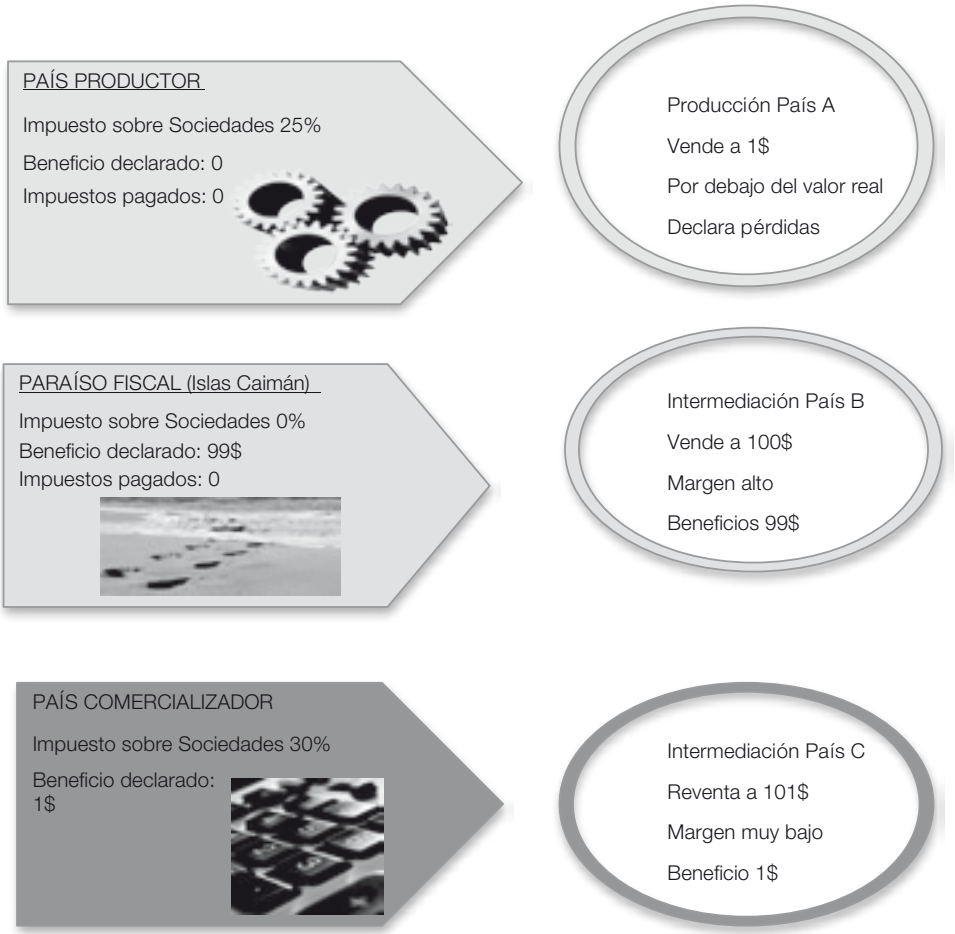
---

[8] A los casos investigados se puede acceder a través de la página web de Competencia de la Comisión http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3: régimen fiscal belga de beneficios extraordinarios, McDonald´s y Fiat Finance and Trade en Luxemburgo, Starbucks en Holanda, Apple en Irlanda.

[9] http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing- y http://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Precios de transferencia en países en vías de desarrollo[10]



1.2.9. *El mercadeo de los tratados (*treaty shopping, chalandage fiscal, ir de tiendas*)*

El mercadeo fiscal de los convenios, la compra de un tratado, la búsqueda del mejor tratado internacional (*treaty shopping*, *chalandage fiscal, ir de tiendas*), es una de las alternativas de la planificación fiscal internacional. El objetivo de la búsqueda del convenio más favorable consiste en eliminar o reducir la tributación por obligación real en la jurisdicción fiscal en que se ha generado la renta (estado de la fuente) utilizando un convenio de doble imposición celebrado por el estado de la fuente con otro país en el que la tributación es más beneficiosa. Naturalmente, se utiliza este tercer país (diferente del de residencia originario) como vehículo, creando una sociedad *ad hoc* (*conduit company*) con la condición de residente a efectos del convenio. Este país se utiliza como pasarela para

[10] http://blogs.elpais.com/cafe-steiner/2015/03/la-gran-evasion-fiscal.html y elaboración propia.

beneficiarse, a título de una transacción o de un acuerdo particular, de una ventaja prevista en el convenio fiscal.

El Proyecto BEPS pretende neutralizar esta vía mediante el establecimiento de reglas que limiten la concesión de ventajas del convenio a los residentes que cumplan determinadas condiciones, o mediante la adopción de una regla antiabuso más general a incorporar en los convenios internacionales en la que expresamente se manifieste que el objeto del convenio no es generar supuestos de doble imposición pero tampoco de desimposición o doble no imposición[11].

1.3. Efectos de las prácticas BEPS

1.3.1. *Sobre los impuestos que gravan las rentas empresariales*

— No gravamen de rentas

El efecto directo de las prácticas BEPS consiste en la erosión o vaciamiento de las bases imponibles de los impuestos que gravan las rentas empresariales y el traslado de beneficios a países o jurisdicciones de baja o nula tributación, con el consiguiente no gravamen de las rentas en el país donde se generan.

— Caídas de la recaudación de los países

La recaudación de los impuestos que gravan las rentas empresariales, (Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre los Beneficios de las Empresas) se realiza a nivel nacional, pero la actividad económica de las empresas multinacionales lo es a escala transnacional y afecta a diversos sistemas fiscales de los territorios donde actúan. Las prácticas BEPS no solo permiten la elusión de rentas, sino también provocan caídas significativas de recaudación en los países donde se obtienen.

— Distorsión de los Convenios de Doble Imposición

De evitar la doble imposición sobre unas mismas rentas se pasa a ocasionar supuestos de doble no imposición y generar rentas apátridas.

Tradicionalmente, el objetivo de los CDI ha sido evitar la doble imposición de unas mismas rentas cuando sobre las mismas incidían dos soberanías fiscales. Con el tiempo, la multiplicación de la red de CDI entre países con legislaciones distintas han provocado que las normas de los CDI devengan obsoletas y algunos de sus defectos hayan dado lugar a casos de doble no imposición y, en ocasiones, a la imposibilidad de atribuir e imputar un beneficio a territorio alguno.

1.3.2. *Alcance a países desarrollados y no desarrollados*

Los efectos de estas prácticas alcanzan a países desarrollados y a no desarrollados. Inciden especialmente sobre estos en cuanto poseen menos mecanismos de respuestas

[11] Véase la excelente monografía de Félix Alberto Vega Borrego, *Las medidas contra el treaty shopping*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

ISBN: 978-84-7777-556-0

frente a las empresas multinacionales y su dependencia relativa de las rentas de estas sociedades es mayor. No obstante, en términos absolutos, el impacto es superior en los países desarrollados por el elevado volumen de los intercambios comerciales.

Se calcula que el efecto de estas prácticas representa entre el 4% y 10% de la recaudación total del impuesto sobre los beneficios de las sociedades, alrededor de 100 a 240 mil millones de USD anuales según cifras de 2014[12].

1.3.3. *Impacto negativo mayor sobre recursos públicos y déficits presupuestarios*

La crisis económica mundial ha evidenciado la carencia de recursos públicos y la necesidad de cubrir déficits presupuestarios para atender gastos públicos ineludibles. Ha obligado a los gobiernos a efectuar recortes en sus gastos y servicios y también a elevar los impuestos para aumentar los ingresos con que atender crecientes gastos sociales indemorables (pensiones, prestaciones por desempleo…) ante la caída de la actividad económica.

En el contexto vivido de fuerte recesión, los problemas ocasionados por las prácticas BEPS han supuesto un importante menoscabo, no solo del funcionamiento de los sistemas impositivos, sino, sobre todo, han incrementado el impacto negativo en términos recaudatorios de los efectos de la crisis, dando lugar a un decremento mayor de los ingresos públicos.

Pero no solo ha disminuido la recaudación, sino que los efectos de las prácticas BEPS han hecho que haya recaído mayor peso todavía sobre los contribuyentes nacionales que han soportado una mayor carga impositiva que las empresas internacionales que, merced a esas prácticas, consiguen tributar a un tipo impositivo bajo o nulo.

1.3.4. *Daños reputacionales sobre las compañías*

De las prácticas BEPS también sale dañada la reputación de las propias empresas multinacionales que han visto cómo se han convertido en el punto de mira de la opinión pública, de los estados y organizaciones internacionales, porque, las empresas multinacionales, al reducir su carga impositiva mediante el traslado de sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos, plantean graves problemas de competencia a las empresas que operan en los mercados nacionales.

1.3.5. *Interferencias en el funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea*

Al interferir en la competencia entre empresas dentro del Mercado Interior de la UE, se ha producido la reacción de la Unión Europea frente a las prácticas perniciosas de las multinacionales que actúan en los países que la componen, aun a pesar de su falta de competencia directa en materia de impuestos directos para armonizar los sistemas

---

[12] Véase el Informe final sobre la Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, Tabla 3.3, en http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm. Se repite la información en *Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d´étape juillet 2016-juin 2017*, OCDE, *Marco Inclusivo de BEPS Una respuesta global a un problema global, Septiembre 2017* y *10 Preguntas sobre BEPS*, *Vid.* www.oecd.org/tax/beps.htm y www.oecd.org/fr/fiscalite/bpes.

tributarios nacionales, adoptando medidas puntuales basadas en el fundamento de evitar las distorsiones del mercado interior.

2. Legalidad *versus* ilegalidad de las prácticas BEPS

Las prácticas BEPS plantean la distinción entre elusión fiscal y evasión fiscal.

La evasión fiscal siempre aparece ligada a conductas ilegales de defraudación (se realiza el hecho imponible y se oculta su conocimiento a la administración, son conductas deliberadas que infringen frontalmente la ley: ocultación, no declaración, no ingreso de la deuda tributaria, simulación), mientras que la elusión fiscal (no realización de los actos típicos que integran el hecho imponible o, por lo menos, no realización aparente de los actos tipificados) no necesariamente supone una infracción frontal de la ley aunque se soslaye (fraude a la ley, negocios indirectos, abuso de derecho, principio de realidad de las operaciones más allá del nombre dado a las mismas), y, en ocasiones, se aproveche de los vacíos legales y de los actos tipificados como hechos imponibles diferentes (economías de opción). Pese a la proximidad semántica entre evasión y elusión[13], la acepción convencional de ambas expresiones ha conducido a esa diferenciación tradicional centrada en las conductas abiertamente infractoras de la ley frente a aquellas más elaboradas que bordean los tipos legales de los hechos imponibles tributarios[14].

Algunas de las estrategias de planificación fiscal incurren en conductas prohibidas por lo que podrían ser ilegales, mientras que otras no lo son claramente aunque se las opongan mecanismos antiabuso concebidos con carácter general.

Esta dualidad, a la que se añaden las diferentes culturas jurídicas de partida, ha propiciado que los países de la OCDE y el G-20, junto con un amplio número de países no miembros, desarrollados, emergentes y en vías de desarrollo, hayan decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de, más que modernizar, actualizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas que las prácticas BEPS vienen ocasionando, frente a las que la reacción aislada de los estados ha sido claramente insuficiente cuando no contrapuesta por la concurrencia de intereses divergentes.

---

[13] Eludir: «1. tr. "Evitar con astucia una dificultad o una obligación. *Eludir el problema. Eludir impuestos.*" 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl. 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche». Evadir: «1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes. 4. prnl. fugarse (1 escaparse). 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud».

[14] Por no ser el objeto de estudio no podemos detenernos en este tema de indudable interés hoy en día en el que confluyen diferentes culturas jurídicas en el Proyecto BEPS y en el propio derecho de la UE, singularizado en lo que aquí toca en el Plan de Acción de la UE. Para una clarificación conceptual remitimos a las precisiones conceptuales que, para diferenciar la figura del fraude a la ley de otras conductas infractoras y elusivas, hizo Eusebio González García hizo en su monografía *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, 2001, y también a las vertidas en torno al fenómeno de la elusión tributaria de Carlos Palao Taboada en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, 2009.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Bienvenida sea esa voluntad de colaboración para que se decida actuar, ahora bien, lo sorprendente, porque las prácticas BEPS eran conocidas desde hace tiempo, es que en poco menos de cinco años se haya producido una reacción que ha culminado en el denominado Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 al que ha seguido el Plan de Acción de la Comisión de la UE, para, si no es posible eliminarlas completamente, dificultarlas y ponerles freno.

La razón política y el contexto de los escenarios en que las prácticas BEPS se manifiestan explican la rapidez de las acciones emprendidas.

3. La razón política: la iniciativa real es real y el impulso soberano

La reciente reacción de las principales organizaciones internacionales, lideradas por el G-20, la OCDE y la UE, contra la evasión y el fraude fiscal en el ámbito de los impuestos que gravan los beneficios, hace obligatoria la pregunta de qué ha cambiado para que en un corto espacio de tiempo se hayan planteado, adoptado y puesto en marcha algunas de las acciones propuestas para hacer frente a fenómenos de sobra conocidos en la práctica y doctrina fiscal y evidenciados por los medios de comunicación.

La eliminación de la doble imposición en el ámbito de los impuestos que gravan la renta y el patrimonio constituyó la preocupación originaria para dejar paso, por la acción combinada de los diferentes convenios para evitarla, a supuestos de desimposición o dobles no imposiciones, en concurrencia con manifestaciones ligadas a la llamada planificación fiscal agresiva, la existencia de jurisdicciones y regímenes fiscales propiciatorios de prácticas perniciosas, acuerdos o decisiones administrativas anticipadas de impuestos, la mayoría ocultas, paraísos fiscales, la fijación de precios entre entidades del mismo grupo empresarial —precios de transferencia— para eludir la tributación en el país donde las rentas se generan y trasladarlas a lugares de baja o nula imposición, preocupaciones a las que se han añadido los retos que plantean los nuevos modelos de negocio surgidos de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y la facilidad de movimientos de personas, bienes y capitales por todo el mundo, que minan la capacidad recaudatoria de los sistemas tributarios nacionales, a modo de termitas fiscales[15] que forman parte del ecosistema de la globalización.

[15] La expresión «termitas fiscales» se debe al economista Vito Tanzi quien ya en el año 2001 enumeró y examinó los ochos efectos de estas termitas: 1. Comercio electrónico y transacciones virtuales (abandono de las transacciones en papel —facturas— a favor de transacciones virtuales que pueden dejar rastros más difíciles de detectar, y paso de la producción y venta de mercancías físicas a mercancías digitales, con la consiguiente dificultad de definir un establecimiento permanente). 2. Uso de dinero electrónico sustitutivo del fiduciario en las transacciones que plantea el problema de su registro y contabilización para su seguimiento y control. 3. Comercio dentro de una misma compañía dentro de las empresas multinacionales que genera los problemas de los precios de transferencia, incluidos los préstamos, la asignación de costos fijos y la valoración de marcas comerciales y patentes; 4. Centros financieros extraterritoriales o «paraísos fiscales» como vehículos de inversión financiera que han crecido estimulados por el flujo de información digital, que permite trasladar dinero y conocimiento fácil y económicamente, en tiempo real, así como por los mecanismos reguladores de algunos países; 5. Instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura utilizados como nuevos instrumentos y agentes financieros para canalizar el aho-

A la modesta aldea global[16] de los años 80 se le ha superpuesto, permítasenos la licencia de la asimilación, la ciudad global[17] de los negocios merced a medios que, como internet, han cambiado la formas de las relaciones sociales, los intercambios comerciales y los medios de pagos. «*Piensa globalmente, actúa localmente*», locución pensada en la estrategia empresarial de las corporaciones multinacionales para echar raíces y asentarse en pequeñas comunidades para que el conjunto funcione[18], es el retruécano de lo que la fiscalidad concebida en local puede hacer para atrapar las rentas de quienes —empresas, empresarios y profesionales, financieros, inversores y particulares de elevados ingresos— van más allá y piensan y actúan globalmente porque no precisan asentarse en un territorio para obtenerlas.

Es la reacción de la política, auspiciada por los gobiernos de los estados, a los escenarios BEPS que evidencian las grietas del andamiaje internacional tributario y su capacidad de respuesta a las necesidades recaudatorias del estado de bienestar social en una época de recesión continuada durante la última década en los países occidentales.

La iniciativa de las organizaciones en que se integran los países de la OCDE es real y el impulso de los principales estados comandados por el G20 es soberano ante los escenarios que provocan la respuesta. Sin el impulso político de los Ministros de Finanzas y los líderes del G20 el Proyecto BEPS difícilmente hubiera salido adelante. La fuerza del movimiento, en el ámbito de la UE, ha despertado iniciativas paradas como las propuestas de Directivas del Consejo relativas a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS) y base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)[19].

---

rro, muchos de los cuales operan desde centros extraterritoriales. 6. Imposibilidad de gravar el capital financiero y los ingresos de las personas con especialidades laborales de alto valor de mercado —bien por imposibilidad bien por falta de voluntad de los países— que eluden las altas tasas impositivas de un país trasladándose de un país a otro a jurisdicciones de bajos gravámenes o estableciendo su residencia fiscal en el exterior. 7. Creciente actividad de personas altamente cualificadas fuera del país de residencia, que les permite evitar declarar de manera incompleta sus rentas al tiempo que invierten sus ahorros en el exterior para evitar el pago de impuestos. 8. Compras en el exterior en lugares donde hay impuestos más bajos, auspiciada por el incremento de los viajes al extranjero. Véase «La globalización y la acción de las termitas fiscales», Vito Tanzi, en *Finanzas & Desarrollo* / Marzo de 2001, páginas 34 a 37, accesible en la dirección https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf.

[16] Término acuñado por el sociólogo canadiense Marshall McLuhan para referirse al cambio producido principalmente por los medios de comunicación audiovisual en décadas pasadas (https://es.wikipedia.org/wiki/Aldea_global).

[17] El término se atribuye a la socióloga Saskia Sassen. Se aplica a las ciudades que cumplen características nacidas debido al efecto de la globalización, están en constante crecimiento y tienen un efecto directo y tangible en los asuntos mundiales a través de algo más que el medio socioeconómico, con influencia en términos de la cultura o la política (https://es.wikipedia.org/wiki/Ciudad_global).

[18] https://es.wikipedia.org/wiki/Piensa_globalmente,_actúa_localmente.

[19] La propuesta inicial de creación de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades publicada en 2011 no fue aprobada por el Consejo. En julio de 2013, los ministros de la UE acordaron que el establecimiento de la base imponible común del impuesto sobre sociedades precediera a su consolidación. En noviembre de 2014 se publicó un texto transaccional de la Presidencia del Grupo

ISBN: 978-84-7777-556-0

4. Los escenarios

4.1. Crisis financiera, económica y social: caída de ingresos y aumento del déficit

La presentación en 15 de septiembre de 2008 de la declaración de quiebra de Lehman Brothers, cuarto banco de inversión de EEUU, es la fecha mítica que desata la última crisis financiera global[20], señalada por muchos analistas como punto inicial de la Gran Recesión que se extendió por los países más desarrollados, pese a que, en realidad no fue más que el detonante mayor de una crisis cuyos síntomas habían aparecido antes, manifestándose en la caída de otros bancos menores en 2007 motivada por la explosión de la burbuja especulativa inmobiliaria, que había sido el sector refugio que sucedió a la crisis tecnológica de comienzos del siglo XXI y los atentados del 11 de septiembre de 2001.

La caída de los bancos fue auspiciada por los impagos de las llamadas hipotecas basura (*subprimes*), préstamos concedidos con altas dosis de apalancamiento, por encima del valor de los bienes sobre los que recaían las hipotecas que los aseguraban, que fueron titulizados como activos financieros y esparcidos por todo el mundo, lo que supuso el contagio e hizo la crisis global.

La desregulación financiera de los derivados y los mecanismos de trading de alta frecuencia aceleraron el esparcimiento de los activos tóxicos, marcando el punto de inflexión y contagio que hizo la crisis global, y que acabó extendiéndose a la economía real sobre la que se terminó desatando una profunda recesión.

En Europa, en particular, se añadió la crisis del euro y de la deuda pública de los estados por su crecimiento excesivo sobre el PIB, amplificado por la necesidad de cubrir el incremento de los gastos sociales asociados a la crisis, lo que motivó la necesidad de adoptar medidas por el Banco Central Europeo[21] que inundó de liquidez los mercados (compra de la deuda de los países que integran la moneda única) y fijó los tipos de interés a niveles no conocidos con anterioridad para estabilizar la economía.

A nivel nacional, la burbuja inmobiliaria explota por la elevada especulación del propio mercado asentada en créditos de elevado riesgo concedidos a personas que, lle-

---

de Fiscalidad Directa (http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15756-2014-INIT/es/pdf). La Comisión Europea volvió a reelaborar la propuesta y la escindió en dos Directivas: una Directiva por la que se establece una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS), COM/2016/0685 final 2016/0337 (CNS) y una Directiva por la que se establece una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS). Los dos proyectos de Directiva fueron publicados el 25 de octubre de 2016: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_es.htm, http://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN y http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016PC0683.

[20] El entonces presidente de la Reserva Federal, Ben Bernanke, la llamó la peor crisis financiera en la historia moderna, y su predecesor, Alan Greenspam, dijo que ha sido la crisis financiera mundial más virulenta de la historia (https://www.wsj.com/articles/SB10001424052702303591204575169693166352882).

Se la atribuye ser la recesión más larga y profunda sufrida por EEUU desde la Segunda Guerra Mundial.

[21] En EEUU actuó con mayor celeridad el Sistema de Reserva Federal (Federal Reserve System) conocida informalmente como la FED, interviniendo en los mercados financieros y en los tipos de interés.

gada la crisis económica, devinieron insolventes, lo que conllevó la crisis del sector bancario, amén de los excesos financieros de determinadas entidades y los efectos de la propagación de los activos tóxicos.

Para mitigar la crisis económica, estabilizar el sector financiero y preservar la moneda única[22] se movilizaron ingentes recursos financieros a tipos de interés muy bajos, llegando a ser negativos[23], durante un período muy largo ante la debilidad de una economía que aun hoy, en que se habla del fin o retirada de los estímulos monetarios[24], muestra dificultades para soportar un alza del precio del dinero.

La crisis financiera deriva en crisis económica (caída de la actividad económica, del consumo y de la inversión, aumento del desempleo…), con la consiguiente caída del empleo y de la producción que arrastran la disminución de los ingresos presupuestarios y el aumento de los déficits públicos para sostener el gasto público más indispensable (prestaciones por desempleo, pensiones…) que no evitan recortes (en gastos de personal, sanidad, educación, prestaciones sociales…).

La crisis financiera devenida en económica termina por generar una crisis social que acentuaría las tendencias hacia la llamada sociedad dual[25] entre quienes tienen trabajo estable y mejor remunerado, con frecuencia los de más edad, y los que solo acceden a empleos precarios con altas dosis de inestabilidad laboral, principalmente los jóvenes, lo que da a la crisis ribetes de conflicto intergeneracional, aun cuando es la época en la que la solidaridad familiar intergeneracional más se manifiesta[26]. Este contexto laboral empobrecido, afectado por la devaluación interna con que se ha afrontado la crisis económica, coexiste con las altas retribuciones de los directivos de empresas que vinculan salarios y productividad para los escalones inferiores del mercado laboral, con la paradoja de que el incremento de la relación salarios/productividad

---

[22] Mario Draghi, presidente del BCE: «Haré lo que haya que hacer, y créanme, será suficiente» (26 de julio de 2012) en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2012/07/26/economia/1343438608_850215.html.

[23] A primeros de junio de 2018 el Euribor sigue siendo negativo. Véase www.euribor.es.

[24] http://blogs.elpais.com/finanzas-a-las-9/2018/01/retirada-de-est%C3%ADmulos-monetarios-el-bce-vs-la-fed-.html.

[25] Véase el concepto de Sociedad dual en «150 Conceptos clave de Sociología», de Jordi Busquet, Miquel Calsina y Alfons Medina, Editorial Universitat Oberta de Catalunya (UOC), 2015. Ha sido estudiado sobre todo en relación a las economías latinoamericanas de los años sesenta del siglo pasado. Véase «La tesis de «la sociedad dual»: una reexaminación del caso de Costa Rica», de Mitchell A. Seligson, Universidad de Pittsburgh (https://revistacienciassociales.ucr.ac.cr/images/revistas/10/seligson.pdf). El concepto de «Sociedad Dual» tiene un alcance político, económico y social que en la actualidad entronca con los nuevos modelos de relaciones que surgen de las TIC que coexisten con las de la vieja economía y la economía informal o subterránea, junto a las nuevas formas de trabajo de la llamadas economía colaborativa y «gig economy». La «Sociedad Dual» es presentada por economistas libertarios como la única salida posible a la crisis económica. Para una aproximación véase «La Sociedad Dual: Solución o callejón sin salida», publicado en el n.º 1 de la revista Contra el Poder, 1997, traducción del artículo «Société Duale: issue ou impasse?, publicado en REFLEX, n.º 41 (https://www.nodo50.org/lucha-autonoma/textos/cp1/sociedad%20dual,%20solucion%20o%20callejon%20sin%20salida.htm).

[26] «Generaciones y relaciones intergeneracionales», *Panorama social 15*, primer semestre 2012, Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS).

ISBN: 978-84-7777-556-0

hasta ahora viene repercutiendo en mayor medida en aquellos mientras se posterga la de las capas más desfavorecidas[27].

Ha pasado una década y de la profundidad y extensión de la crisis económica en España da fe que en las fechas en que esto se escribe la economía se va recuperando y alcanza cotas de PIB y de recaudación tributaria anteriores a la crisis[28].

La evolución de la deuda pública y el déficit presupuestario son testigos de las necesidades sociales cubiertas que la crisis económica y social han deparado y las propias de la finalización de la vida laboral de las generaciones nacidas después de mediados los años cuarenta.

Desde el inicio de la crisis hasta nuestros días, la deuda pública no ha dejado de crecer, ha pasado en términos absolutos de una deuda total en millones de euros de 383.798 en 2007, que representaba un 35,60 por 100 del PIB a una deuda en 2017 de 1.144.298 que supone el 98,30 por 100 del PIB, habiendo incluso llegado en 2014 al 100,40 por 100. De un superávit presupuestario del 2,20 por 100 en 2006 se pasó a un déficit en 2009 del 10,95 por 100 que desde entonces se ha ido reduciendo hasta el 3,10 por 100 en el año 2017[29].

En menor o mayor medida la crisis ha afectado a todos los países[30].

4.2. La globalización y el incremento del comercio mundial

La libertad de comercio, establecimiento, circulación de personas y capitales, en especial de activos intangibles como la propiedad intelectual, la multiplicación de los medios de comunicación y la utilización de las TIC, que posibilitan nuevos negocios, han propiciado la globalización de las relaciones económicas a una escala antes no conocida de la que han resultado beneficiosas las empresas multinacionales cuyo ámbito geográfico no se limita a un territorio.

Las empresas multinacionales piensan y actúan a nivel global. Tienen negocios globales que se proyectan sobre mercados locales mediante una estructura organiza-

---

[27] Bruselas señala que los salarios no crecen ni con mejoras de la productividad. La Comisión Europea detecta que entre 2012 y 2016 los sueldos en España se estancaron incluso cuando había ganancias en eficiencia: https://elpais.com/economia/2018/04/04/actualidad/1522871110_316048.html.

[28] El PIB a precios de mercado en el año 2008 alcanzó la cifra de 1.088.502 millones de euros, cayendo en los años sucesivos a cifras [1.079.034 (2009), 1.080.913 (2010), 1.070.413 (2011), 1.039.758 (2012, 1.025.634 (2013), 1.037.025 (2014P), 1.075.639 (2015A)] no superadas hasta 2016 en que registró la de 1.118.522 millones de euros. Las cifras agregadas trimestralmente para 2017 a precios corrientes publicadas por el INE lo sitúan en 1.163.662 millones de euros (www.ine.es, anuarios estadísticos).

Los ingresos tributarios brutos del Estado registraron esta evolución desde el año 2007 en que presentan la cifra mayor: 250.038.828 (2007), 227.588.871(2008), 205.319.794 (2009), 209.075.908 (2010), 209.908.895 (2011), 212.741.314 (2012), 219.761.005 (2013), 221.707.018 (2014), 227.535.169 (2015) y 231.255.638 (2016) miles de euros. En 2017 el agregado mensual ha ascendido a 244.499 millones de euros (https://www.agenciatributaria.es).

[29] Los datos de deuda pública y déficit público se han obtenido en https://www.datosmacro.com/deuda/espana y https://www.datosmacro.com/deficit/espana.

[30] Véanse datos estadísticos en www.oecd-library.org/fr/statistiques y https://www.oecd-ilibrary.org/statistics.

tiva, en estos mercados, la mayoría de las veces más formal que sustantiva, que posibilita, a través de mecanismos diversos (precios de transferencia, gastos financieros, cesiones de propiedad intelectual, agentes teóricamente independientes…), el traslado de rentas de un lugar a otro en función de la fiscalidad de cada país o jurisdicción eludiendo el pago de los impuestos en los territorios en que se generan, fenómeno al que no ha sido ajeno la competencia fiscal entre países y jurisdicciones.

Las normas tributarias nacionales y los convenios internacionales suscritos se manifiestan incapaces de hacer frente los efectos de esta globalización, en la que las empresas multinacionales se mueven como pez en el agua con el asesoramiento de las multinacionales que planifican su estrategia tributaria.

4.3. La economía digital: nuevos modelos de negocio.

El mundo digital y su propagación a través de la red Internet ha dado lugar a la **economía digital (la economía numérica)**, el **comercio electrónico**, la llamada **Internet de las cosas**[31]**, comercio de las cosas**, comercio de bienes y servicios a través de o uti-

[31] Internet de las cosas (IoT) es la conexión de Internet con más «cosas u objetos» que personas. Actualmente, el término Internet de las cosas se usa con una denotación de conexión avanzada de dispositivos, sistemas y servicios que va más allá del tradicional M2M (máquina a máquina) y cubre una amplia variedad de protocolos, dominios y aplicaciones.

Bill Joy imaginó la comunicación D2D (del inglés: Device to Device, dispositivo a dispositivo), como parte de su estructura de las «Seis Webs» (en 1999 en el Foro Económico Mundial de Davos); pero no fue hasta la llegada de Kevin Ashton que la industria dio una segunda oportunidad al Internet de las cosas.

En un artículo de 2009 para el diario RFID, «Esa cosa del 'Internet de las cosas'», Ashton hizo la siguiente declaración:

«Los ordenadores actuales —y, por tanto, internet— son prácticamente dependientes de los seres humanos para recabar información. Una mayoría de los casi 50 petabytes (un petabyte son 1024 terabytes) de datos disponibles en internet fueron inicialmente creados por humanos, a base de teclear, presionar un botón, tomar una imagen digital o escanear un código de barras. Los diagramas convencionales de internet, dejan fuera a los routers más importantes de todos: las personas. El problema es que las personas tienen un tiempo, una atención y una precisión limitados, y no se les da muy bien conseguir información sobre cosas en el mundo real. Y eso es un gran obstáculo. Somos cuerpos físicos, al igual que el medio que nos rodea. No podemos comer bits, ni quemarlos para resguardarnos del frío, ni meterlos en tanques de gas. Las ideas y la información son importantes, pero las cosas cotidianas tienen mucho más valor. Aunque, la tecnología de la información actual es tan dependiente de los datos escritos por personas que nuestros ordenadores saben más sobre ideas que sobre cosas. Si tuviéramos ordenadores que supieran todo lo que tuvieran que saber sobre las «cosas», mediante el uso de datos que ellos mismos pudieran recoger sin nuestra ayuda, nosotros podríamos monitorizar, contar y localizar todo a nuestro alrededor, de esta manera se reducirían increíblemente gastos, pérdidas y costes. Sabríamos cuando reemplazar, reparar o recuperar lo que fuera, así como conocer si su funcionamiento estuviera siendo correcto. El internet de las cosas tiene el potencial para cambiar el mundo tal y como hizo la revolución digital hace unas décadas. Tal vez incluso hasta más».

La Internet de las Cosas (IoT) no sólo conecta ordenadores y dispositivos móviles con todo tipo de objetos, sino que tiene también la capacidad de interconectar ciudades, edificios, industrias, vehículos u hogares, así como infraestructuras de redes eléctricas, de gas o de abastecimiento de agua, entre otros ámbitos cotidianos. En todos estos entornos, el IoT impulsa el desarrollo de servicios avanzados para procesar la información en tiempo real, lo que requiere disponer de grandes volúmenes de almacenamiento, de mayor potencia computacional, y de sensores más inteligentes y autónomos. Fuente de las citas https://es.wikipedia.org/wiki/internet_de_las_cosas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

lizando la red para **llegar a cualquier lugar del mundo desde cualquier punto** para vender bienes o prestar servicios, tanto los tradicionales como los nuevos bienes y servicios que los **nuevos negocios** que la economía digital posibilita sin una presencia física en el territorio.

Sin perder de vista la **internet profunda** (*deep web*) utilizada por el crimen organizado para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos, que, por su propia naturaleza, aunque supongan la evasión de fuertes sumas que escapan al fisco, deben ser abordados desde una perspectiva policial y penal, los **nuevos modelos de negocio** se manifiestan a través de:

A) **El comercio electrónico**: utilización de páginas web para poner en contacto a proveedores y clientes.
B) **La internet de las cosas**: aplicaciones para dispositivos conectados a internet (e interconectados entre sí) en los ámbitos del consumo, las empresas, administración de infraestructuras, el transporte, la medicina y salud, el deporte, la información, el control de objetos, el medio ambiente, planeamiento urbanístico, la seguridad…
C) **Los nuevos modelos de distribución**: Tiendas de tiendas instaladas en páginas web, triangulación de envíos (las ventas realizadas por una empresa son entregadas por otras).

   Este tipo de negocios establecidos en cualquier parte plantean problemas de vigilancia sobre la tributación de sus operaciones, así como de distorsión de precios en perjuicio del comerciante establecido físicamente en el territorio.
D) **Los nuevos modos de economía digital**:

   a) Las **plataformas** constituidas por aplicaciones que intermedian la oferta y la demanda en sectores como el alquiler residencial y, sobre todo, vacacional y el transporte de comidas y personas, sobre las que hay, especialmente las del transporte, proyectada una lucha para identificarlas como empresas del sector en que operan y no como servicios electrónicos de intermediación de la sociedad de la información[32].

[32] La Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 20 de diciembre de 2017, asunto C-434/15, entre Asociación Profesional Élite Taxi y Uber Systems Spain, S.L., declara: «… ha de considerarse que un servicio de intermediación, como el del litigio principal, que tiene por objeto conectar, mediante una aplicación para teléfonos inteligentes, a cambio de una remuneración a conductores no profesionales que utilizan su propio vehículo con personas que desean efectuar un desplazamiento urbano, está indisociablemente vinculado a un servicio de transporte y, por lo tanto, ha de calificarse de «servicio en el ámbito de los transportes», a efectos del artículo 58 TFUE, apartado 1. En consecuencia, un servicio de esta índole está excluido del ámbito de aplicación del citado artículo 56 TFUE, de la Directiva 2006/123 y de la Directiva 2000/31».

Son interesantes los razonamientos de la decisión expresados en los párrafos 34 a 41 para diferenciar cuándo un servicio de intermediación se transforma en servicio de transporte http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198047&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=693546.

b) **Plataformas por suscripción**, cargan cuotas de suscripción por el acceso ininterrumpido a los servicios digitales (por ejemplo, música o vídeos). Ejemplos de empresas: Spotify, Netflix o iQiyi.

c) **Plataformas de minoristas en línea**, venden bienes o conectan a compradores y vendedores a cambio de una comisión por transacción o venta. Ejemplos de empresas: Amazon, Zalando o Alibaba.

d) La **economía colaborativa** (*sharing economy*): es la economía del compartir, del consumo colaborativo[33], del conocimiento abierto[34], de la producción colaborativa[35], las finanzas colaborativas[36], economía a través de redes *per to per* (p2p), economía bajo demanda o economía de plataformas que ponen en contacto a usuarios de bienes y servicios. Se basa en prestar, donar, alquilar, comprar o vender productos, difundir proyectos.

   Las plataformas digitales conectan la capacidad excedentaria y la demanda, utilizando mecanismos de reputación para apoyar el consumo y permitir a las personas compartir el «acceso» a los activos en lugar de poseerlos. Las plataformas cobran una comisión fija o variable sobre cada transacción. Ejemplos de empresas: Airbnb, Blablacar o Didi Chuxing.

e) La **economía de las redes sociales** constituida por los servicios digitales caracterizados porque la creación de valor corresponde a los usuarios y la obtención de datos de ellos. Son modelos de negocio que no podrían existir sin la implicación de los usuarios pues sus ingresos dependen de la participación o implicación de los mismos[37].

El Tribunal Supremo ha aplicado las consecuencias que se derivan de este pronunciamiento del TJUE en Sentencias de 24 y 25 de enero de 2018, recursos 1277/2017 y 313/2016 respectivamente.

BlaBlacar, empresa que se la asocia a la economía colaborativa, de momento, cuenta a su favor con la Sentencia 30/2017, de 2 de febrero de 2017, del Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Madrid que entiende que su plataforma online es una actividad ajena a la actividad de transporte, ya que es una plataforma on line no para organizar el transporte terrestre, sino para poner en contacto a conductores y viajeros que desean realizar viajes juntos y compartir determinados gastos.

[33] Utiliza plataformas digitales a través de las cuales los usuarios se ponen en contacto para intercambiar bienes o artículos, la mayoría de forma gratuita y altruista.

[34] Son todas aquellas modalidades que promueven la difusión del conocimiento sin barreras legales o administrativas. Pueden presentarse en el día a día o a través de plataformas informáticas a las que acuden usuarios con necesidades.

[35] Se trata de redes de interacción digital que promueven la difusión de proyectos o servicios de todo tipo. La diferencia con los dos modelos anteriores es que lo que se ofrece también se produce en el seno de estas células.

[36] Microcréditos, préstamos, ahorros, donaciones y vías de financiación se incluyen en este subgrupo de la economía colaborativa. Los usuarios se ponen en contacto para satisfacer necesidades en cualquiera de estos aspectos. Uno de los ejemplos más extendidos es el *crowfunding*, modelo de financiación para quienes deseen aportar capital a ciertas iniciativas.

[37] En la economía digital el valor a menudo es creado por una combinación de algoritmos, datos de los usuarios, funciones de ventas y conocimiento. Por ejemplo, un usuario contribuye a la creación de valor compartiendo sus preferencias, p.e., picando en un enlace a una página, en una red o foro social. Los datos serán posteriormente usados y monetizados mediante publicidad dirigida. Los beneficios no serán

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las empresas digitales obtiene datos sobre los usuarios en las interfaces digitales y les ofrecen publicidad específicamente destinada a ellos o comercian con los datos con terceras empresas a título oneroso. Los propietarios de las redes basan sus ingresos en la publicidad mediante el envío de mensajes comerciales específicos a los consumidores. Ejemplos de empresas: Facebook, Xing o QZon.

Asimismo, la participación de los usuarios en interfaces digitales multifacéticas que se basan en efectos de red con arreglo a los cuales el valor del servicio aumenta con el número de usuarios que utilizan la interfaz, en las interconexiones y la interacción de los mismos, lo que puede implicar la carga de información y su intercambio dentro de la red.

A través de las interfaces digitales multifacéticas se pueden hacer entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

E) Las nuevas formas de trabajo

La «gig[38] economy» es un mercado de trabajo caracterizado por la prevalencia de contratos a corto plazo, ocasionales o trabajos de *freelance*[39] en contraposición a trabajos permanentes, que se pagan por separado. Se produce en un entorno el que la temporalidad es el denominador común y donde las organizaciones contratan trabadores independientes para proyectos determinados o de corto plazo.

Las nuevas tecnologías habilitan este proceso de contratación temporal y el cambio en la demanda laboral por parte de las empresas[40].

---

necesariamente gravados en el país del usuario y espectador del anuncio, sino más bien en el país donde los algoritmos publicitarios se han desarrollado, por ejemplo. Esto significa que la contribución del usuario a los beneficios no se toma en cuenta cuando la empresa está gravada.

[38] La palabra *gig* proviene del argot del Jazz. Especie de 'compromiso' musical por el que se contrataban músicos para actuaciones momentáneas. Por extensión se hablaba de *gigging*, que en el mundo del espectáculo se usa hoy como 'hacer bolos'. Los *gigs* son un conjunto de proyectos individuales, trabajos de medio tiempo y labores esporádicas que, normalmente, rondan en torno a un tema o labor en común.

[39] El *freelance* americano no tiene su equivalente en el autónomo español.

[40] Los defensores de la *gig economy* argumentan la flexibilidad laboral, la posibilidad de controlar los tiempos y elegir los trabajos que más interesan así como los horarios, lo que permite que se trabaje cuando se quiera, que se disponga del tiempo y se pueda organizar la vida según el deseo de cada uno. Los detractores subrayan que es justo eso lo que no se consigue con este tipo de retribución por servicio prestado: quienes los realizan corren con todos los gastos derivados de la actividad y son pagados con una cantidad menor, ya que se debe detraer la comisión, por lo que obliga a trabajar mucho más para alcanzar una cantidad que permita una vida digna, y eso siempre y cuando salga el trabajo suficiente.

Las empresas prefieren el trabajo eventual ya que es más flexible. No obstante, esto significa que los trabajadores pueden ser despedidos en cualquier momento a raíz de una baja en las ventas. Además, los empleadores pueden pagar sin tener que ofrecer beneficios, del mismo modo que lo hacen con los trabajadores independientes, no necesitan pagar a la Seguridad Social, salario vacacional, etc. y los trabajadores eventuales reciben retribuciones menores.

F) Las nuevas formas de contratación

— Los Contratos de depósito

El intermediario conocido como agente de depósito en garantía audita el cumplimiento de las condiciones pactadas en el contrato para activar, en su caso, los protocolos que permitan efectuar la transacción y el pago de la adquisición.

PayPal es un intermediario en la verificación y pago de la transacción.

— Los Contratos inteligentes

Un **contrato inteligente** o *smart contract* es un código o protocolo informático que facilita verificar y hacer cumplir un contrato de manera automática. Utiliza la tecnología de la cadena de bloques (*blockchain*) y, *a priori*, no necesitan la intervención de las personas para comprobar y ejecutar su cumplimiento.

Permite que las personas por sí mismas hagan cumplir los contratos en el mundo real sin necesidad de un intermediario físico, árbitro, juez, entidad financiera para hacer la transferencia de fondos de una a otra cuenta… reduciendo el número de trámites y días para la ejecución de un contrato y los costes de la intermediación.

En principio, suponen la eliminación del intermediario (tipo Paypal), si bien existe discusión acerca de la necesidad o no de acudir a agentes externos para ejecutar la condición prevista.

En ocasiones resulta imprescindible acudir a agentes externos que verifiquen el cumplimiento de una condición. A estos agentes se les denomina **oráculos**. Los oráculos son instrumentos informáticos que permiten validar las condiciones previstas en los *smart contracts*. Generalmente hacen referencia a información externa para decidir si una cláusula del contrato ha sucedido o no. Una vez que el oráculo obtiene la información y la contrasta, el contrato se ejecuta y la transacción se produce.

Lo que parece es que aportarán agilidad al sector de los negocios, al tiempo que garantizan la seguridad de la transacción y menor riesgo de incumplimiento[41].

Ejemplos de sectores y modalidades de contratación:

— Casas de apuestas: finalizado el juego el contrato accederá a la base de datos, comprobará el ganador y ejecutará el contrato enviando los fondos al ganador),

[41] El funcionamiento de los contratos inteligentes consiste en que el código que constituye el contenido del contrato se almacena en la cadena de bloques, un libro virtual que registra todas las transacciones de una determinada criptomoneda. El código debe basarse en reglas lógicas (si pasa X, entonces Y) y condiciones (que pueden interactuar con dispositivos autónomos como sensores de IOT – la internet de las cosas). El resultado es un acuerdo virtual blindado con todas las eventualidades cubiertas, de manera que si todas las partes entregan lo acordado, no existirá posibilidad de fraude.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— **Seguros:** asegurado un riesgo, una vez acaecido el siniestro se produciría automáticamente el pago o resarcimiento del daño. Evita los costes en personal del proceso burocrático de una simple reclamación.
— **Compraventa de mercancías:** el comprador del bien o servicio abona el pago a la cuenta del contrato y el mismo *smart contract* supervisa a través de los programas de mensajería (Correos, MRW, SEUR...) que la mercancía se ha transferido al comprador. Finalmente, el contrato inteligente se ejecuta abonando los fondos de la cuenta depósito al vendedor.
— **Condiciones de pago en los contratos:** el contrato inteligente comprueba las condiciones de pago pactadas y las ejecuta.
— **Préstamos:** El contrato inteligente permite revocar automáticamente las claves digitales de acceso a fondos en caso de que el deudor no efectúe el correspondiente pago.
— **Herencias:** a través de un proceso automatizado y conectado con el registro civil, el contrato entra en vigor tras verificar la inscripción del fallecimiento y los activos previstos se distribuyen de manera autónoma entre los herederos.
— **Donaciones:** podría establecerse como condición de activación la mayoría de edad de un hijo. En ese caso, el contrato inteligente se ejecutaría automáticamente para realizar la asignación de los bienes en donación.
— **Gasto Público:** los contratos inteligentes pueden resultar útiles a la hora de limitar el gasto público o privado a unos supuestos concretos, como por ejemplo en una zona geográfica, en una fecha concreta, etc. Se trataría de un dinero programable útil para ser utilizado en empresas privadas, instituciones públicas y organizaciones no gubernamentales a la hora de limitar el problema de la corrupción.
— **Ethereum** es la plataforma de contratos inteligentes más destacada de la red[42].

G) Las formas de pago

A las tradicionales formas de pago se han unido los pagos con tarjetas, los monederos electrónicos y las transferencias instantáneas. En la época digital han surgido las criptomonedas basadas en la tecnología de la cadena de bloques, *blockchain*.

Las criptomonedas[43] son monedas virtuales intangibles que puede utilizarse como medio de pago. Utilizan protocolos determinados y redes P2P (*Peer to Peer* o Punto a Punto). Cada una de las criptomonedas tiene sus propias características y se interactúa con ellas a partir de aplicaciones y plataformas *ad hoc*.

Las notas de descentralización y anonimato que las acompañan las han convertido en medios de pago preferido en transacciones fraudulentas.

[42] *Vid.* https://www.ethereum.org.

[43] La palabra criptomoneda no está en el diccionario de la RAE. Sí aparecen: Criptografía: Arte de escribir con clave secreta o de un modo enigmático. Criptograma: 1. Mensaje escrito en clave. Cripto en griego significa oculto. Críptico: 2. Oscuro, enigmático.

Las más conocidas, que no las únicas, son Bitcoin, Ethereum, Litecoin, Monero, Neo, Cardano, Ripple XRP…

***Blockchain* o cadena de bloques**, también conocida como libro de contabilidad distribuido (*distributed ledger*), es una base de datos distribuida que registra bloques de información y los entrelaza para facilitar la recuperación de la información y la verificación de que ésta no ha sido cambiada. Los bloques de información se enlazan mediante apuntadores *hash* que conectan el bloque actual con el anterior y así sucesivamente hasta llegar al bloque génesis. La cadena de bloques es almacenada por todos aquellos nodos de la red que se mantienen en sincronía con ésta[44]. Cada bloque perteneciente a la cadena de bloques contiene información referente a las transacciones relativas a un período, la dirección criptográfica (apuntador *hash*) del bloque anterior y un número arbitrario único (*nonce*). Todos los que participan en la red guardan una copia. La clave de esta tecnología es el consenso, si todos tienen la misma información, esa información es verdad[45].

Sobre la posibilidad de regular el *blockchain*, si bien la tecnología no puede serlo en estricto sentido, tiene sus propias reglas de funcionamiento, en cambio sí se podría legislar sobre las actividades que la utilizan[46].

Pues bien, sin olvidarnos de los futuros desafíos a que conduzca la explotación del «***big data***» y la **inteligencia artificial**[47], la economía digital plantea ya hoy nuevos retos a la fiscalidad tradicional de la imposición de las empresas en el entorno descrito que ha de afrontar tanto en el plano legislativo como en el operativo de la gestión e inspección.

En el terreno jurídico, el aprendizaje de las técnicas de la nueva economía digital debe obligar a cambiar los planes de estudio y formación de los estudiantes, futuros abogados, jueces, fiscales y demás juristas, profesionales de la administración pública…, incorporando a las enseñanzas universitarias y de postgrado asignaturas de programación y funcionamiento de las máquinas virtuales, plataformas y redes para desempeñar su trabajo en la era digital.

---

[44] Esta definición es la referida a la tecnología Bitcoin desarrollada por Satoshi Nakamoto en la que block chain es una parte integrante de ella, a diferencia del término «blockchain» introducido por diferentes empresas y autores para referirse a la tecnología Bitcoin como un todo.

[45] Hasta ahora los intermediarios financieros como la banca o Paypal, entre otros, han sido imprescindibles. Los intermediarios certifican que somos y quienes somos y se quedan con los datos y comercian con ellos, restringiendo la privacidad sin la que no hay libertad. Para que no hagan falta muchos ingenieros, informáticos y consultores proponen que todos tengan la misma información, lo que los haría innecesarios porque si todos tienen la misma información, esa información es verdad y no precisa nada más.

Sobre su funcionamiento véanse: https://es.wikipedia.org/wiki/Cadena_de_bloques
https://www.criptonoticias.com/informacion/que-es-una-cadena-de-bloques-block-chain/

[46] Expansión, 3 de mayo de 2018. http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2018/05/03/5aeb3fe346163fbc5a8b459a.html.

[47] Véanse las webs https://elpais.com/economia/2018/01/11/actualidad/1515683060_956774.html https://en.wikipedia.org/wiki/Artificial_intelligence https://es.wikipedia.org/wiki/Inteligencia_artificial.

ISBN: 978-84-7777-556-0

4.4. Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y multinacionales

De unos **convenios internacionales nacidos para evitar la doble imposición de rentas**, basados en unas relaciones internacionales de base territorial, se ha pasado a unas **legislaciones nacionales** y extensa red de **convenios que posibilitan la doble no imposición de rentas** en un mundo con escasas barreras.

Las empresas multinacionales y, de entre ellas, principalmente, **las tecnológicas** de la nueva era digital son las más capacitadas para sortear las distintas jurisdicciones fiscales en las que actúan y aprovechar los vacíos, defectos, contrariedades, asimetrías de las legislaciones nacionales e insuficiencias de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) para dar una respuesta adecuada a la elusión fiscal, cuando no la posibilitación de situaciones que la facilitan.

Tales deficiencias facilitan la **planificación fiscal agresiva**.

4.5. La competencia fiscal entre países y jurisdicciones

La competencia fiscal desatada entre los países y jurisdicciones fiscales, en post de atraer sectores de actividad e inversiones y recursos financieros a sus territorios, ha dado lugar a resoluciones administrativas tributarias o fiscales, acuerdos particulares, preferenciales, impuestos a la carta, decisiones fiscales anticipadas[48] (*advance tax ruling* o, simplemente, *tax ruling*), acuerdos previos sobre precios de transferencia que determinarán una baja o reducida tributación cuando no la nula imposición de las mismas, en perjuicio, incluso, de los territorios donde las rentas se generan.

Consisten, genéricamente, en acuerdos entre una administración tributaria y un contribuyente para fijar unas condiciones específicas de tributación o interpretación de normas, pudiéndose canalizar por medio de consultas sobre la tributación de determinadas operaciones, acuerdos previos de valoración de bienes o transacciones económicas, acuerdos de concesión o aplicación de regímenes especiales… que establecen ventajas fiscales a las empresas a cambio de «pasar» o establecerse de algún modo en su territorio, con la consiguiente localización de rentas (procedentes tanto de actividad económicas como de ganancias o rendimientos del capital) levemente gravadas o no.

Estas resoluciones o acuerdos en última instancia buscan la elusión fiscal, mediante prácticas cuya legalidad postulan los países incursos en ellas. Los acuerdos normalmente han permanecido ocultos[49].

4.6. El Mercado Único Europeo

El entorno del Mercado Único posibilita el establecimiento de filiales de las empresas multinacionales en cualquiera de los países de la UE, el que ofrezca mejores condicio-

---

[48] Definición técnica más empleada en francés que la inglesa de *advance tax ruling*.

[49] Las empresas multinacionales, principalmente norteamericanas e inglesas, a través de sus filiales han hecho un uso creciente de estos acuerdos que amparan el uso de instrumentos híbridos, entidades híbridas, acuerdos sobre precios de transferencia, derechos de propiedad intelectual…

Los casos más sonados, de Holanda, Irlanda o Luxemburgo con Apple, Starbucks, Facebook, Amazon o Google, no tienen parangón con los acuerdos preferenciales otorgados por otros estados.

nes tributarias, para desde el elegido operar en todos los demás beneficiándose del estatus de empresa europea.

4.7. La opinión pública: los escándalos internacionales

En plena crisis económica la revelación y aireación por los medios de comunicación de la conducta, cuando menos, irregular de muchos contribuyentes y empresas, que han eludido sus obligaciones en sus respectivos países, ocultando rentas y bienes en jurisdicciones fiscales que ofrecían un trato de opacidad, indudablemente han influido en la opinión pública obligando a los estados occidentales a la adopción de medidas, no solo en el plano de la regularización tributaria de las situaciones desveladas, sino en el de la adopción de compromisos de transparencia incorporados al proyecto BEPS.

De los escándalos más significativos es obligada la cita de:

— La **lista Falciani** conocida en 2010 estaba constituida por los nombres de unas 130.000 personas de todo el mundo con cuentas numeradas en una filial del banco británico HSBC Private Bank con sede en Suiza proporcionada por el informático empleado del banco Hervé Falciani[50]. La repercu-

[50] No es necesario citar ningún medio concreto para acceder al conocimiento básico de los hechos. Una simple consulta en cualquier buscador de un navegador de internet basta para acceder a las numerosas noticias sobre el caso. El propio Hervé Falciani junto a Angelo Mincuzzi explican parte de los hechos en el libro *La casaforte degli evasori. La verità dell´uomo che ha svelato i segreti dei paradisi fiscali*, Chiarelettere editore srl , primera edición febrero 2015.

Amen del particular conocimiento, en España el Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, en Sentencia de 23 de febrero de 2017, rec. 1281/2016, ha descrito los hechos de la obtención por las autoridades españolas de la información referente a contribuyentes españoles: «El hecho probado da cuenta de que las autoridades fiscales francesas, a petición de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT), hicieron entrega mediante un encuentro personal entre el Agregado Fiscal de la Embajada de la República Francesa en España y la autoridad financiera española, de un CD en el que se contenía una gran cantidad de archivos referidos a personas y entidades que disponían de fondos, activos y valores, en la entidad bancaria HSBC Private Bank, con sede en Ginebra. Esos archivos aparecían estructurados en tres listados nominativos. El primero de ellos contenía información sobre personas físicas que eran identificadas por su nombre, fecha de nacimiento, profesión y nacionalidad. El segundo identificaba a personas jurídicas por su nombre, nacionalidad y tipo de sociedad, la mayoría de ellas constituidas en paraísos fiscales. El tercer listado integraba ambos tipos de personas y contenía, además de datos personales, el patrimonio constatado en diciembre de 2005 y en el mismo mes del año siguiente» (fundamento tercero cuarto párrafo). Añadir que la AEAT remitió la información a las Diputaciones Forales del País Vasco.

Es de destacar que el TS, además, ha resuelto sobre la validez de la prueba obtenida aun cuando fue obtenida de forma ilícita por el particular porque, cuando ejecutó la acción, dice el TS, no lo hizo como agente al servicio de los poderes públicos españoles interesados en el castigo de los evasores fiscales.

La sentencia es de gran interés porque, como pone de relieve el TS, la jurisprudencia de la sala de lo penal no había tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión relativa al valor probatorio de documentos bancarios y ficheros contables cuando, pese a existir constancia de que fueron sustraídos de forma ilegítima por un tercero, han sido determinantes en la apreciación probatoria. El TS hace, además, un repaso de los pronunciamientos habidos sobre la lista Falciani de varios Tribunales Supremos Europeos (belga, francés, italiano), el Tribunal Constitucional alemán y el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos, amen de las sentencias de varias audiencias provinciales españolas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

sión de la noticia llegó a la propia OCDE: «Con SwissLeaks, el juego ha terminado»[51].

— Los **Papeles de Luxemburgo (LuxLeaks),** revelados en 2014 por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ)[52], son referentes a los Acuerdos secretos del Gobierno de Luxemburgo con 340 (otras informaciones dan la cifra de 548 acuerdos) multinacionales entre 2002 y 2010 asesoradas por las *big four* (PwC, KPMG, Deloitte y Ernst Young).

Algunas empresas han conseguido reducir los tipos de gravamen de las rentas transferidas a Luxemburgo a menos de 1 por 100:

— **Dividendos e intereses exentos**: requisitos poseer más del 10% capital, valor adquisición superior a 1,2 millones de euros o mantener la inversión 12 meses.
— **Patentes e intangibles** (tecnológicas y farmacéuticas), **marcas:** una sociedad luxemburguesa es la propietaria de las patentes en vez de la matriz de origen y cobra a las filiales un canon por su utilización. El pago está exento en un 80% de tributación[53]. A cambio, la filial tributa en Luxemburgo, cuyo tipo del IS es un 29%, sobre una pequeña ganancia atribuyéndole un margen ridículo, p.e., 0,125% a razón del 29% del margen del 0,125%.
— **Royalties de las filiales nacionales a un holding del Gran Ducado** que el *tax ruling* declara exentos (Amazon)**.**

Normalmente esas empresas subsidiarias luxemburguesas mantienen poca presencia y realizan poca actividad económica en Luxemburgo. Lo habitual es designar direcciones de conveniencia.

El perjuicio económico causado a las arcas de los otros países socios de la Unión Europea ha sido enorme. Luxemburgo obtiene grandes beneficios aunque los márgenes sean pequeños dado lo elevado del importe de los cánones pagados.

---

[51] Frase atribuida al director de asuntos tributarios de la OCDE, Pascal Saint-Amans, quien confiaba que, después del asunto de las fundaciones de Liechtenstein, la opinión pública forzara a los Gobiernos más reticentes a adoptar cambios normativos que abanderara la OCDE por encargo del G20. https://elpais.com/economia/2015/02/10/actualidad/1423585153_843169.html.

[52] La información (30.000 páginas de documentación sobre *tax rulings* salieron de dos empleados de PwC (Antoine Deltour y Raphael Halet) que en 29 de junio de 2016 fueron condenados por la justicia luxemburguesa a 9 y 12 meses de prisión y 1.500 y 1.000 euros de multa, respectivamente, por revelación de secretos empresariales y violación de confidencialidad. Recientemente la Corte de Casación de Luxemburgo ha anulado la sentencia condenatoria y el pago de la multa de uno de los trabajadores y mantenido la multa de otro. El periodista francés Édouard Perrin que la reveló resultó exonerado. Los *tax rulings* de Luxemburgo fueron concedidos siendo el actual Presidente de la Comisión Europea, Jean-Claude Juncker, primer ministro y ministro de Finanzas de su país. Puede consultarse en https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/.

[53] El *patent box* fue ideado por España en 2007, pero copiado por Luxemburgo de manera más agresiva.

— **Los Papeles de Panamá (Panama Papers)** fueron revelados también por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ)[54]. En 9 de mayo de 2016 publicó la base de datos completa (las primeras informaciones al unísono en 109 medios de comunicación en 76 países se presentaron el 3 de abril de 2016) de la firma de abogados panameña Mossack Fonseca con más de 500 empleados repartidos entre sus más de 40 oficinas repartidas por el mundo. Los servicios de este despacho incluían la fundación de sociedades offshore (paraísos fiscales: Islas Caimán, Isla de Man, Islas Vírgenes Británicas, Panamá, Bahamas, Seychelles) y su administración a cambio de una cuota anual (testaferros, titularidades fiduciarias de empresas fantasmas; los beneficiarios económicos de las empresas ocultos). El día 20 de junio de 2018 se ha vuelto a publicar los resultados de una nueva remesa de documentos internos del bufete del citado abogado panameño que nuevamente han acaparado la atención mundial, llegando al Congreso de los Diputados español y al Parlamento Europeo[55].
— **Acuerdos de multinacionales tecnológicas con diversos gobiernos, entre ellos países europeos, cómplices** (Irlanda, Holanda, Luxemburgo, amen de Suiza, Liechtenstein): Appel, Facebook, Amazon, Starbucks, Google, Burberrys, Disney, Skype, Koch Industries, Telecom Italia…). Estos acuerdos han hecho que la situación social y política se hiciera insostenible hasta el punto de que el portavoz socialista en el Parlamento Europeo, Gianni Pitella, exclamara: «Hemos impuesto una cura de caballo a países como Grecia y las multinacionales se dedican a eludir impuestos, y lo peor es que lo pueden hacer sin que haya leyes europeas que se lo impidan»[56].

El sentimiento mayoritario de todos los países hacia las prácticas fiscales sacadas a luz lo expresaba el entonces[57] presidente del Eurogrupo, Jeroen Dijsselbloem: «Las compañías internacionales tienen la obligación de pagar impuestos de un modo justo, y pienso que todos tenemos que trabajar juntos para asegurarnos de que es así… Mi mensaje para esas empresas es que están peleando la batalla equivocada. Los tiempos están cambiando y tenéis que pagar vuestros impuestos de manera justa. Parte

---

[54] https://www.icij.org/investigations/panama-papers/.

[55] La información ha sido obtenida por el diario alemán *Süddeutsche Zeitung*, que los compartió con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) y sus colaboradores. *Vid.* https://www.icij.org/investigations/panama-papers/new-panama-papers-leak-reveals-mossack-fonsecas-chaotic-scramble/. Los documentos han sido analizados de forma colaborativa por más de 100 periodistas de varias docenas de medios de comunicación. *Vid.* su repercusión en https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2018-06-20/papeles-panama-novedades_1580647/ y https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2018-06-23/reacciones-papeles-de-panama-preguntas_1582916/ .

[56] http://www.abc.es/internacional/20141113/abci-como-luxemburgo-facilita-multinacionales-201411122204.html.

[57] El actual presidente del Eurogrupo es Mario Centeno.

ISBN: 978-84-7777-556-0

de estos serán en Estados Unidos, y parte en Europa. Por lo que es mejor que os preparéis para hacerlo»[58].

4.8. Los nuevos elementos de la fiscalidad internacional

Si bien la razón política, movida por la opinión pública y las necesidades presupuestarias están en la base de la acelerada adopción y puesta en práctica de las acciones a las que nos vamos a referir, no podemos soslayar los nuevos elementos de la fiscalidad internacional, que ya se habían manifestado para salir al paso de las insuficiencias y descoordinación de las legislaciones nacionales y los convenios internacionales, la obsolescencia de los estándares internacionales, la competencia desleal entre estados —incluso siendo socios dentro una misma unión— los regímenes preferenciales y la falta de información y transparencia, al tiempo que se plantean los retos de una economía globalizaba, en la que irrumpe con fuerza la economía digital sustentada en los avances tecnológicos, factores que son aprovechados por las empresas transnacionales para eludir la tributación de los estados con gravámenes más elevados sobre los beneficios.

Tales elementos, ya incorporados al debate y a las propuestas de cambio de la fiscalidad internacional, especialmente al proyecto BEPS y al Plan de Acción de la Comisión de la Unión Europea, entorno a los que se ha acuñado doctrinalmente el concepto de Derecho Tributario Global, tienen que ver con[59]:

- Incremento de la transparencia ensanchando las obligaciones de información a cargo de las empresas multinacionales y ampliando el intercambio de información entre las autoridades fiscales.
- Cumplimiento cooperativo de las obligaciones fiscales, basado en relaciones de confianza entre las administraciones fiscales y las grandes empresas multinacionales.
- Identificación, comunicación, prohibición y desmantelamiento de los regímenes fiscales perjudiciales.
- Rechazo de las planificaciones fiscales agresivas
- Obligación o estímulo para que las empresas multinacionales revelen sus estrategias fiscales agresivas
- Refinamiento de los criterios de aplicación del principio de libre competencia mediante la revisión y actualización de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

---

[58] http://www.abc.es/tecnologia/abci-quiere-caso-apple-sirva-escarmiento-para-futuro-201609110236_noticia.html y http://www.expansion.com/economia/2016/09/10/57d3cb0e46163fc40e8b459e.html.

[59] Tomamos el elenco de elementos citados de Eduardo Sanz Gadea, «La Directiva Antiabuso (I)», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 403 (octubre 2016), pp. 39-82.

— Limitación de la aplicación de los beneficios de los convenios para eliminar la doble imposición a los beneficiarios efectivos identificados o endurecimiento de los requisitos para disfrutar de su aplicación[60].
— Nuevas normas antiabuso y reforzamiento de las incorporadas a las legislaciones nacionales o pendientes en propuestas normativas o recomendaciones de las organizaciones internacionales.

III. EL PROYECTO BEPS

1. Luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

El Proyecto BEPS obedece a la demanda formulada en la declaración de Líderes del G20 el 19 de junio de 2012, reunidos los días 18 y 19 en Los Cabos, Baja California Sur, México, que reiteraron la necesidad de prevenir la erosión de la base tributaria y la transferencia de beneficios[61].

La tarea es acometida por los órganos técnicos de la OCDE y se traduce en la publicación en 12 de febrero de 2013 del informe *Luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*[62].

---

[60] *Vid.* «La cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE y los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional», de Luis Pardo Cardona, en *Cuadernos de Formación*. Colaboración 17/17. Volumen 21/2017. Se puede descargar en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2017_21_17.pdf .

[61] En el apartado 48 de la declaración (traducción no oficial) puede leerse: «48. Con respecto a la tributación, reiteramos nuestro compromiso de fortalecer la transparencia y el intercambio amplio de información. Encomiamos el avance logrado conforme a lo informado por el Foro Global e instamos a todos los países a cumplir cabalmente el estándar y aplicar las recomendaciones identificadas durante el transcurso de las revisiones, en particular las 13 jurisdicciones cuyo marco no les permite calificar para la fase dos en esta etapa. Esperamos que el Foro Global a la brevedad empiece a analizar la eficacia de las prácticas de intercambio de información y nos rinda informe a nosotros y a nuestros Ministros de Finanzas. Nos complace el informe de la OCDE sobre la práctica de intercambio automático de información, tema en el que, a través del ejemplo, continuaremos siendo líderes para la instrumentación de la misma. Hacemos un llamado a los países para que se sumen a esta práctica cada vez más frecuente de la manera más conveniente, e instamos a todas las jurisdicciones a que, de ser posible, firmen o expresen su interés en firmar la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa en el Foro Global. También nos congratulamos de los esfuerzos por mejorar la cooperación interinstitucional para combatir los flujos ilícitos, incluyendo los resultados logrados durante la reunión en Roma del Diálogo de Oslo. Reiteramos la necesidad de prevenir la erosión de la base tributaria y la transferencia de las utilidades, seguiremos atentamente el trabajo en curso de la OCDE en esta área».

La versión en español no oficial de la declaración completa se puede descargar en http://www.iri.edu.ar/publicaciones_iri/anuario/cd_anuario_2012/cooperacion/97.pdf.

[62] La OCDE ha publicado versiones del informe en inglés, francés, alemán, español, japonés, portugués y ruso. Las dos primeras los días 12 y 19 de febrero de 2013: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. La española, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* lo fue en 16 de julio de 2013. El informe se puede leer en http://www.oecd.org/tax/beps/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm y http://dx.org/10.1787/9789264201224-es.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el informe se muestra la preocupación por el grave riesgo que para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de los países miembros y no miembros de la OCDE representa la erosión de las bases imponibles, y se destaca que, si bien son numerosas las formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, una fuente significativa de la erosión de la base imponible es el traslado de beneficios al exterior.

Por otra parte, pone de manifiesto cómo los principios tradicionales de distribución de la competencia tributaria entre naciones no han seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial, y cómo las normas internas de tributación internacional y las internacionales se refieren todavía a un entorno económico caracterizado por un menor grado de integración económica transfronteriza, y no al entorno actual de los contribuyentes globales, caracterizado por una importancia cada vez mayor de la propiedad intelectual, bienes intangibles, como factor de creación de valor y por la constante evolución de las tecnologías de la información y la comunicación, sobre todo en el desarrollo de la economía digital.

Así, las normas internas e internacionales, cuya finalidad era eliminar la doble imposición, han dado lugar a lagunas que permiten eludir o reducir considerablemente la imposición sobre la renta, al tiempo que las empresas multinacionales, que instaban a los Estados a la elaboración de normas internacionales para evitar la doble imposición, también aprovechan con frecuencia las divergencias existentes en esas normas tributarias internas y en las normas internacionales para suprimir o reducir considerablemente su tributación.

El informe, además de cuantificar la magnitud del fenómeno, presenta un panorama general de los acontecimientos internacionales con repercusión en la tributación de las empresas, de los principios fundamentales de la imposición de las actividades transfronterizas, así como de las posibilidades de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios que pudieran derivarse de esos principios y se analizan algunas estructuras empresariales conocidas y se ponen de manifiesto los principales problemas que plantean esas estructuras.

El informe concluye que, además de la necesidad de aumentar la transparencia de los tipos impositivos efectivos aplicables a las empresas multinacionales, los ámbitos sobre los que la preocupación es mayor son los relativos a:

— Las discordancias internacionales en la clasificación de las entidades y los instrumentos, en particular los mecanismos híbridos y el arbitraje;
— La aplicación de conceptos que figuran en los convenios fiscales a los beneficios derivados del suministro de bienes y servicios digitales;
— El régimen fiscal de la financiación mediante endeudamiento entre partes vinculadas, de las operaciones de compañías de seguros cautivas y de otras operaciones financieras intragrupo;
— Los precios de transferencia, en particular respecto de la transmisión de riesgos y de bienes intangibles, la distribución artificial de la propiedad de los activos entre diferentes personas jurídicas dentro del mismo grupo, y la realización entre esas personas jurídicas de operaciones que serían muy infrecuentes entre partes independientes;

— La eficacia de las medidas de lucha contra la evasión fiscal, en particular los principios contables generalmente aceptados, los regímenes de compañías foráneas controladas (CFC), o sea, las normas de transparencia fiscal internacional, las normas relativas a la subcapitalización y las destinadas a evitar la utilización abusiva de los convenios fiscales; y
— La existencia de regímenes preferentes perjudiciales.

Y propone la elaboración de **un plan de acción escala mundial** para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en consulta con todas las partes interesadas, con propuestas para:

— Elaborar instrumentos que pongan fin o neutralicen los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje.
— Aportar mejoras y aclaraciones a las normas sobre precios de transferencia a fin de revisar aspectos concretos en los que las normas vigentes producen efectos indeseables desde un punto de política tributaria, integrándose la cuestión de los bienes intangibles dentro de una reflexión más amplia acerca de las normas sobre precios de transferencia.
— Proponer soluciones actualizadas a los problemas relativos a la potestad/jurisdicción tributaria y revisar las disposiciones de los convenios, en particular en el sector de los bienes y servicios digitales.
— Establecer e incorporar a las legislaciones internas o en los instrumentos internacionales medidas más eficaces de lucha contra la evasión fiscal: normas genéricas antielusión, reglas relativas a las compañías foráneas controladas (CFC), reglas relativas a la limitación de beneficios y otras disposiciones destinadas a impedir el abuso de los convenios fiscales.
— Establecer normas relativas al régimen de las operaciones financieras intragrupo, que regulen la posibilidad de deducir pagos y la aplicación de retenciones en la fuente.
— Proponer soluciones para luchar más eficazmente contra los regímenes perjudiciales, teniendo en cuenta factores como la transparencia y los aspectos materiales de estos regímenes.

El plan de acción también debería proponer medidas para la puesta en marcha por los gobiernos de las propuestas y la modificación rápida de los convenios, así como la mejora de la eficacia de los procedimientos amistosos y disposiciones sobre el arbitraje.

Los Ministros de Finanzas del G20 reunidos en Moscú los días 15 y 16 de febrero de 2013, dan la bienvenida al informe y expresan su decisión de desarrollar las medidas que solucionen la erosión de base imponibles y el traslado de beneficios y su deseo de la que la OCDE presente un plan en julio[63].

[63] «Damos la bienvenida al informe de la OCDE sobre erosión de bases y traslado de beneficios y reconocemos que una parte importante de la sostenibilidad fiscal consiste en preservar las bases imponibles. Estamos decididos a desarrollar medidas que solucionen la erosión de bases y el traslado de beneficios, a adoptar colectivamente las medidas necesarias, y esperamos que la OCDE nos presente un plan omnicomprensivo en julio».

ISBN: 978-84-7777-556-0

2. El Plan de Acción

En julio de 2013 se publica[64] el *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, es aprobado por el Consejo de la OCDE y los dirigentes del G20 en la cumbre de San Petesburgo, celebrada los días 5 y 6 de septiembre de ese año, refrendan el Plan de Acción y saludan el nacimiento del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20[65].

El **Plan de acción** identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, establece plazos para poner en marcha estas acciones e identifica los recursos necesarios y la metodología para ponerlas en marcha.

En cuanto a las acciones[66], expresó su preocupación por el contexto de la economía digital y, si bien las acciones previstas ayudarían a resolverlas, entendió que había asuntos específicos que deberían tenerse en cuenta y considerar tanto las cuestiones de la imposición directa como de la indirecta, reservando a la misma la primera de sus acciones (Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición).

El grueso de las acciones se articularon alrededor de **tres ejes** dentro de los cuales se identificaban las prácticas BEPS y las acciones a desarrollar sobre las mismas:

1.º Nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional

La globalización implica que las políticas nacionales, incluida la fiscal, no pueden diseñarse aisladamente, por lo que se identifican los siguientes asuntos y se adscriben las acciones:

a) Desarrollo de instrumentos para eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje (Acción 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos).
b) Diseño de normas sobre las sociedades extranjeras controladas eficaces que eviten la creación de filiales no residentes hacia las que canalizar los ingresos de una empresa residente (Acción 3 Refuerzo de la normativa sobre CFC).

---

[64] *El Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* en español se publica el 9 enero de 2014, las versiones en inglés (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*) y francés (*Plan d´action concernant l´érosion de la base d´imposition et le transfert de bénéfices*) el 19 de julio de 2013, la portuguesa el 5 de febrero de 2014, la alemana el 31 de marzo de 2014, y la rusa el 10 de abril de 2014. Se pueden leer en línea http://www.oecd.org/ctp/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm.

[65] «Refrendamos por completo el ambicioso y completo Plan de Acción (...). Saludamos el nacimiento del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 y pedimos a todos los países interesados que participen. Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea el valor (…)».

[66] Una síntesis de las acciones ver Tabla A.1 Resumen del Plan de acción BEPS por acción en *El Plan de acción contra la erosión…*

c) Limitación de las deducción de intereses y otros gastos financieros que pueden dar lugar a una doble exención tanto en situaciones de inversión entrante como saliente (Acción 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros).
d) Propuestas para combatir más eficazmente los regímenes preferenciales teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (Acción 5 Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia).

2.º Realineación de la fiscalidad sobre la base de la sustancia de las actividades económicas

Hay estándares internacionales que no han evolucionado a la par que los modelos de negocios y la evolución tecnológica, por lo que se deben modificar las normas fiscales nacionales e internacionales para alinear más estrechamente la atribución de los ingresos con la actividad económica que los genera. Las normas fiscales necesitan adaptarse para impedir prácticas BEPS resultantes de las interacciones entre más de dos países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales. En este contexto se identifican los siguientes problemas y se enmarcan dentro de las siguientes acciones:

a) El abuso de convenio (*treaty-shopping*, *chalandage fiscal*), la búsqueda del convenio más favorable (Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenio).
b) Revisión de la definición de establecimiento permanente (EP) para impedir abusos ligados a la venta de bienes de una empresa extranjera dentro del país a través de una filial local mediante mecanismos de comisión que evitan la tributación en el país de la venta del mismo modo que si se hubiera hecho por un distribuidor local independiente y la fragmentación artificiosa de actividades en varias entidades del grupo para evitar la aplicación de las reglas de EP (Acción 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP).
c) Abordar los defectos de los precios de transferencia y adopción de medidas respecto a activos intangibles, activos móviles por valores inferiores a su valor real (activos riesgo) y la sobrecapitalización (Acciones 8 —Intangibles—, 9 —Riesgos y capital— y 10 —Otras transacciones de alto riesgo—) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor).

3.º Mejora de la transparencia

El objetivo es identificar prontamente las áreas de riesgo, al tiempo que se proporciona certidumbre y predictibilidad para que las empresas programen sus inversiones:

a) Mejorar la disponibilidad de los datos y el análisis de las prácticas BEPS, incluyendo el control de la implementación del Plan de acción (Acción 11 Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella).

ISBN: 978-84-7777-556-0

b) Transparencia sobre ciertas transacciones y de planificación fiscal (Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva).
c) Transparencia sobre precios de transferencia y análisis de la cadena de valor (Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia).
d) Garantizar la certeza y la previsibilidad en los negocios mejorando la eficacia de los procedimientos amistosos y la introducción en los convenios de cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante (Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias).

Referente a los **plazos** el plan de acción previó que se completara en gran parte en un período de dos años, reconociendo que algunas de las acciones se abordaran más deprisa y otras podrían requerir más tiempo[67].

Particular interés tiene la **metodología** para asegurar, frente al riesgo del marco de consenso anterior, que el trabajo fuera inclusivo y eficaz, teniendo en cuenta la perspectiva de los países en desarrollo miembros de la OCDE a los que el G20 invita a participar como Asociados, en pie de igualdad con los miembros de la OCDE, y a otros no miembros como Invitados en ocasiones singulares. Asimismo, prevé la consulta a las empresas y a la sociedad civil.

El Proyecto BEPS se basará sobre la experiencia del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y de sus órganos subsidiarios.

3. Informes y borradores

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE junto a los países[68] que actuaron en pie de igualdad, contando con la participación del Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G20 y la colaboración de representantes de las empresas, sindicatos, asociaciones civiles y académicos, concluyó un primer grupo de informes publicados en 2014[69] com-

---

[67] Véase en *El Plan de acción contra la erosión…,* la página 29 y en Anexo A la tabla de las acciones y el calendario previsto para cumplimentarlas, así como la Tabla 2.2 Resumen cronológico del Plan de acción BEPS.

[68] 44 países, todos los miembros de la OCDE y el G20 y los candidatos a la adhesión.

[69] Fueron presentados a los Ministros de Finanzas en septiembre de 2014 y a los líderes del G20 en noviembre de 2014 en la cumbre de Brisbane, Australia, celebrada los días 15 y 16. Durante la presentación del informe, el secretario general de la OCDE, Ángel Gurría, señaló: «El G-20 ha identificado los problemas de la erosión de las base imponible y el desplazamiento de beneficio (BEPS) como un grave riesgo para los ingresos fiscales, la soberanía y los sistemas fiscales justos en todo el mundo. Nuestras recomendaciones constituyen los bloques de construcción para una respuesta internacional acordada y coordinada a las estrategias de planificación del impuesto de sociedades que explotan las lagunas y vacíos legales del sistema actual para cambiar artificialmente beneficios a lugares donde son objeto de un trato fiscal más favorable». En la declaración final del G20 de esa reunión dieron su respaldo total a los trabajos realizados y encarecieron su finalización en estos términos:«13. We are taking actions to ensure the fairness of the international tax system and to secure countries' revenue bases. Profits should be taxed where economic activities deriving the profits are performed and where value is created. We welcome the significant progress on the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan to

prensivos de una nota explicativa y siete informes: cuatro borradores de recomendaciones para las acciones 2, 6, 8 y 13, un informe provisional sobre la acción 5 y dos informes finales sobre las acciones 1 y 15.

Entre las recomendaciones para ser implementadas en las legislaciones tributarias internas destacan las relativas a la eliminación de los desajustes y deducciones múltiples por un mismo gasto, las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro o la generación de múltiples créditos por impuestos extranjeros por un único impuesto pagado. Estas recomendaciones inciden en otras acciones del plan de acción: el refuerzo de la normativa sobre CFC de la acción 3 y la limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros de la acción 4.

Acomete la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas para reducir los efectos distorsionadores de los impuestos en la localización de las actividades móviles (financieras y de servicios) para que tenga lugar una competición fiscal libre y justa, destacando los avances relativos a la transparencia de los *rulings* (acuerdos entre administración y contribuyentes) y en la consideración de los regímenes preferenciales basados en la propiedad intelectual, así como las metodologías para evaluar la existencia de una actividad sustancial en estos y otros regímenes.

En cuanto al *treaty shopping* o búsqueda del tratado más favorable y otras estrategias de abuso, se comparte la necesidad de incluir en los convenios cláusulas antiabuso, la posibilidad de acudir a instrumentos alternativos o acumulativos y el acuerdo en cuanto a necesidad de un «estándar mínimo» para impedir el abuso de los convenios.

Por lo que se refiere a los precios de transferencia, la acción 8 hace un llamamiento, luego reflejado en las Directrices de Precios de Transferencia, a la necesidad de clarificación de las normas de precios de transferencia dada la fuerte y creciente dependencia entre los negocios modernos y los bienes intangibles.

Existiendo consenso en que el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de nula o baja tributación, mediante, por ejemplo, los *cash boxes*, no puede ser tolerado, se reconoce que el resultado completo del plan de acción en cuestiones relativas a los intangibles no podrá concluir hasta que no completen las recomendaciones derivadas de las acciones 8, 9 y 10.

---

modernise international tax rules. We are committed to finalising this work in 2015, including transparency of taxpayer-specific rulings found to constitute harmful tax practices. We welcome progress being made on taxation of patent boxes. To prevent cross-border tax evasion, we endorse the global Common Reporting Standard for the automatic exchange of tax information (AEOI) on a reciprocal basis. We will begin to exchange information automatically with each other and with other countries by 2017 or end-2018, subject to completing necessary legislative procedures. We welcome financial centres' commitments to do the same and call on all to join us. We welcome deeper engagement of developing countries in the BEPS project to address their concerns. We will work with them to build their tax administration capacity and implement AEOI. We welcome further collaboration by our tax authorities on cross-border compliance activities».

ISBN: 978-84-7777-556-0

En torno a una nueva documentación sobre precios de transferencia, se llega al acuerdo de que además del archivo maestro y del archivo local, se incorpore una plantilla para un informe desglosado por países.

Referente a la economía digital se conviene en que se está convirtiendo crecientemente en la economía misma, por lo que sería difícil, si no imposible, separarla a efectos fiscales de la restante, pero se admite que los nuevos modelos de negocio y las características fundamentales de la economía digital agravan los riesgos de BEPS, por lo que han de ser necesariamente consideradas. Se espera que otras acciones aborden tales riesgos, pero al mismo tiempo se identifican una serie de cuestiones específicas a tener en cuenta: el establecimiento permanente, los intangibles, el uso de los datos y la necesidad de adaptar las normas CFC y de precios de transferencia a la economía digital. También se aborda el análisis de los retos que a la imposición directa plantea la capacidad de una empresa de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin quedar sujeto a gravamen dada la ausencia de un nexo. Y, al mismo tiempo, se identifican los retos que en esta área se plantean para la imposición indirecta en transacciones de empresas a consumidores, dejando su tratamiento para el siguiente año.

El informe sobre la nueva acción 15 viene motivado por la necesidad de implementar las medidas adelantadas en los otros informes, sugiriendo la adopción de un instrumento multilateral[70] legalmente vinculable para poder incorporar en el corto plazo las medidas BEPS que afectaran a los convenios de doble imposición.

Se espera que una vez completados los 15 informes del Plan de Acción las medidas entren en vigor mediante cambios en los convenios bilaterales, adopción del instrumento multilateral o modificación de las normativas internas partiendo de las directrices consensuadas internacionalmente.

4. El Paquete completo de medidas

El decidido impulso político que los países de la OCDE y el G20 dieron al plan de acción BEPS[71] hizo que en menos de dos años desde el informe de 2013[72] se completara el paquete completo de medidas propuesto en los informes finales que vieron la

[70] La idea original de un tratado multilateral no es nueva. En 1968 la Comisión de Comunidad Económica Europea, siguiendo las recomendaciones del Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades Europeas, conocido como Informe Neumark (7 y 8 de julio de 1962), presentó un programa de armonización fiscal en tres etapas y dentro de la primera se proponía establecer un Convenio Multilateral para evitar la doble imposición entre los Estados miembros. No prosperó la iniciativa por la oposición de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal. Existe edición española del Informe Neumark de 1965.

[71] Los ministros de finanzas del G20, reunidos en Estambul los días 9 y 10 de febrero de 2015, renovaron su compromiso con el plan de acción BEPS de la OCDE, cuyos primeros informes fueron presentados en la reunión de Brisbane (Australia) en noviembre del año anterior.

[72] *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios,* OECD 2013.

luz en octubre de 2015[73]. Este paquete incorpora y consolida los informes presentados en 2014 y desarrolla los restantes. Algunos de los informes, como veremos, han sido actualizados y sobre otros se han elaborado borradores de discusión y nuevas guías.

Entre las causas que provocan las cuantiosas pérdidas de recaudación evaluadas en la Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS[74], se pone el acento en las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales junto a las interacciones de las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, la competencia fiscal, los limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas y las prácticas tributarias perniciosas, al tiempo que repara en las distorsiones económicas que provocan las prácticas BEPS, con un impacto mayor sobre la recaudación en países en vías de desarrollo que en paí-

---

[73] El Plan de acción BEPS fue aprobado por los ministros de Finanzas del G20 en Lima, Perú, el 8 de octubre de 2015 y por los jefes de Estado del G20 en Antalya, Turquía los días 15 y 16 de noviembre de 2015.

Explanatory Statement 2015 (Nota explicativa Informes Finales 2015)

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (Abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital)

Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos)

Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (Diseñar normas de transparencia internacional eficaces)

Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros).

Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance (Combatir las prácticas fiscales perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la substancia).

Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales)

Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Impedir la exclusión fraudulenta del estatus establecimiento permanente)

Actions 8-9-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor)

Action 11: Measuring and Monitoring BEPS (Evaluación y seguimiento de BEPS)

Action 12: Mandatory Disclosure Rules (Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva)

Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and CountrybyCountry Reporting (Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país)

Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias)

Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties (Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales)

[74] El informe de la Acción 11 concluye que será necesario mejorar la obtención, recopilación y análisis de datos para perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS. Además de haber puesto de relieve las pérdidas ocasionadas por las prácticas BEPS, complejas de evaluar, apunta a las distorsiones económicas significativas que provocan más allá de las fiscales, proponiendo recomendaciones para aprovechar mejor la información fiscal disponible y mejorar los análisis para respaldar el seguimiento de BEPS, también a través de herramientas analíticas que ayuden a los países a evaluar los efectos fiscales de BEPS y el impacto en sus territorios de las medidas diseñadas para contrarrestar el fenómenos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ses desarrollados dada su mayor dependencia de la recaudación por dicho impuesto. Al mismo tiempo, llama a la cooperación de los gobiernos para que la implementación de las medidas BEPS para hacer frente a la elusión fiscal permitan un entorno para atraer y mantener las inversiones y no provoquen dobles imposiciones.

El objetivo del paquete es acrecentar el alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades y la creación de valor y que las administraciones tributarias puedan tener la información disponible para que puedan aplicar con mayor eficacia sus respectivas legislaciones internas, así como mejorar la resolución de conflictos para minimizar los riesgos de doble imposición y el establecimiento de mecanismos para apoyar y controlar la implementación de las medidas. Se apela a la implementación coordinada de las medidas, mediante legislación interna y tratados internacionales, que serán reforzadas por un seguimiento selectivo y una trasparencia reforzada.

El paquete BEPS se presenta como la primera renovación sustancial de los estándares fiscales internacionales en casi un siglo, necesaria, no sólo para hacer frente a BEPS, sino también para garantizar la sostenibilidad del actual marco jurídico internacional para el gravamen de actividades transfronterizas y la eliminación de la doble imposición.

5. Logros del proyecto

Entre los logros del proyecto BEPS se destacan:

A) La participación de todos los países de la OCDE y del G20 de manera conjunta y en condiciones de igualdad en el diseño de las respuestas a los retos de la fiscalidad internacional.

B) Identificación de los desafíos de los países de rentas bajas descritos en el Informe de dos partes para el G20 que desarrolla el Grupo de Trabajo sobre el impacto de BEPS en aquellos países[75] y el desarrollo de las herramientas necesarias para ayudar a los países en vías de desarrollo.

C) Adopción de estándares mínimos para abordar aquellos problemas en los que la inacción de algunos países provocaría efectos colaterales negativos:

   a) Medidas para impedir el abuso de los convenios, en especial, la búsqueda del convenio más favorable (*treaty shopping*) (Acción 6)

      El informe de la Acción 6 recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través del *treaty shopping* y la adopción de cláusulas modelo dirigidas a impedir el abuso de los convenios. Se trata de hacer frente a las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Es-

[75] TWO-PART REPORT TO G20 DEVELOPING WORKING GROUP ON THE IMPACT OF BEPS IN LOW INCOME COUNTRIES Part 1 (July 2014) Part 2 (August 2014), disponible en www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-ofbeps-in-low-income-countries.pdf.

tado (*treaty shopping*) y prevenir otras formas de abuso como el proporcionado a través de *conduit companies*, sociedades canalizadoras de rentas, en países con convenios fiscales favorables para canalizar inversiones a través de las mismas y lograr un tipo de gravamen reducido.

Se reformula el título y el preámbulo del Modelo de Convenio Tributario para clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble imposición.

Se prevé que las cláusulas se incorporen al instrumento multilateral y que los países las pueden usar para incluirlas en los convenios bilaterales.

El informe concluye con consideraciones políticas a tener en cuenta a la hora de firmar convenios fiscales con jurisdicciones de baja o nula tributación.

b) El informe o declaración país por país (Acción 13)

En la Acción 13 se establece un enfoque de la documentación de los precios de transferencia en tres niveles, incluyendo un **estándar mínimo consistente en el informe país por país**.

Los tres niveles de documentación contemplan:

— un archivo maestro (*master file*), a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados, en el que las empresas multinacionales proporcionan información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales;
— un archivo local (*local file*) con documentación detallada sobre precios de transferencia sobre las transacciones de cada país, identificando transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia que haya realizado la sociedad con respecto a esas operaciones.
— el informe país por país a presentar por las grandes empresas multinacionales en el que declaren anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operen la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sociedades pagado y devengado, número de trabajadores, capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada una de las jurisdicciones donde operan.

El informe país por país será exigible a las empresas multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados del grupo sean iguales o superiores a 750 millones de euros (o equivalente en la divisa local).

Este informe se presentará en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional y se compartirá de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales. En determinadas circunstancias, se deberán presentar declaraciones locales.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El paquete de implementación ofrece una guía para garantizar el suministro puntual de la información, la protección de la confidencialidad y el uso apropiado de los informes país por país.

Para facilitar la puesta en marcha del informe país por país se incluye un paquete de implementación que consiste en una legislación modelo que podría ser utilizada por los países para requerir que la entidad matriz última de un grupo multinacional presente el informe en su jurisdicción de residencia, incluidos los requisitos de presentación de copias de seguridad y tres acuerdos modelo de autoridad competente que podrían utilizarse para facilitar la implementación del intercambio de informes país por país, respectivamente, sobre la base de:

— Convenio multilateral sobre asistencia administrativa en materia fiscal;
— Convenios fiscales bilaterales; y
— Acuerdos de intercambio de información fiscal (TIEA).

La información permitirá a las Administraciones tributarias disponer de una fotografía global que indicará dónde se declaran los beneficios, los impuestos y las actividades económicas de las empresas multinacionales y evaluar los riesgos en materias de precios de transferencia y de otras prácticas BEPS, de manera tal que se puedan destinar los recursos de inspección allá donde puedan ser más efectivos.

De lado de las empresas multinacionales, estas verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

La acción 13 recomienda exigir a las empresas multinacionales la presentación de los primeros informes país por país en los periodos impositivos que den comienzo a partir del 1 de enero de 2016. Se reconoce que algunas jurisdicciones pueden necesitar tiempo para seguir su particular proceso legislativo nacional para poder hacer los ajustes necesarios a la ley.

Se señala que su simple anuncio ya ha comenzado a desincentivar la planificación fiscal agresiva.

c) La lucha contra las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (Acción 5)

Las preocupaciones sobre las prácticas perniciosas se centran en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de los beneficios y en la falta de transparencia de decisiones administrativas relativas a contribuyentes concretos (*tax rulings, advance tax rulings*, decisiones anticipadas de impuestos).

En cuanto a la sustancia, se ha llevado a cabo un proceso reforzado de revisiones entre los pares para abordar las prácticas tributarias perniciosas, en las que se incluyen los regímenes especiales de patentes (*patent boxes*), que presenten características dañinas.

El informe de la Acción 5 señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial.

En los regímenes de propiedad intelectual como los regímenes especiales de patentes (*patent boxes*) se establece el denominado **mecanismo del nexo** (*nexus approach*), que exige que los beneficios de dichos regímenes se alineen con una actividad sustancial de investigación y desarrollo.

Este mecanismo para evitar prácticas perniciosas sirve para evaluar y determinar la existencia de una actividad sustancial como exigencia previa a la aplicación de un régimen especial. Utiliza los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial, y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren de facto involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades.

Este mismo principio puede aplicarse también a otro tipo de regímenes preferenciales, de manera que se entendería que dichos regímenes contemplan la realización de actividades sustanciales cuando concedan beneficios al contribuyente sólo en la medida en que éste desarrolle las actividades fundamentales para la generación de aquellos tipos de rentas que estén cubiertos por el régimen preferencial.

Referente a la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información relativa a aquellas decisiones administrativas referidas a un contribuyente específico (*tax rulings*) que, de no ser compartidas, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS[76].

El informe incluye el resultado de aplicar las normas sobre actividad sustancial y transparencia en diversos regímenes preferenciales.

Se pretende que los esfuerzos renovados para abordar las prácticas tributarias perniciosas reduzcan la influencia distorsionadora de los impuestos sobre la localización de los beneficios procedentes de actividades móviles financieras y de servicios, fomentando por ende un entorno en el que pueda desarrollarse una competencia fiscal justa.

[76] En 19 de julio de 2016 se publicó el formato informático estandarizado para el intercambio de resoluciones impositivas (Exchange Tax Rulings - ETR) entre jurisdicciones, el Esquema XML de Exchange Tax Rulings, así como la Guía del usuario relacionada, y en 20 de septiembre de 2017 ha publicado la revisión actualizada y nuevos herramientas informáticas y guías para dar soporte a la implementación técnica del intercambio fiscal conforme al Common Reporting Standard (CRS) sobre el Informe País por País (Country-by-Country Reporting) y los intercambios de tax rulings (ETR). *Vid.* http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

ISBN: 978-84-7777-556-0

d) La mejora de la resolución de conflictos (Acción 14)

En previsión de que los cambios del proyecto BEPS puedan provocar inseguridad jurídica, incremento a corto plazo de casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso, se acuerda un estándar mínimo para garantizar la resolución más rápida y efectiva de conflictos entre países sobre la interpretación y aplicación de los convenios fiscales.

Como **estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos** derivados de los convenios, se establece el compromiso **de favorecer un resolución de conflictos más rápida y efectiva a través del procedimiento amistoso**[77]. El compromiso conlleva el establecimiento de un mecanismo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple.

En paralelo, un número elevado de países se compromete a avanzar hacia un sistema de **arbitraje preceptivo y vinculante**, a introducir en los convenios bilaterales, y que se espera cristalice en una **cláusula opcional de arbitraje en el instrumento multilateral**.

D) Revisión de los estándares fiscales internacionales dirigidos a eliminar la doble imposición para poner fin a los abusos y oportunidades BEPS.

a) Modificaciones de los precios de transferencia: cash box e intangibles (Acciones 8-10)

Las modificaciones propuestas se traducen en un conjunto de directrices que ponen de relieve el entendimiento e interpretación comunes sobre las cláusulas basadas en el artículo 9 del Modelo de Convenio OCDE y Modelo ONU y en las Directrices de Precios de Transferencia relativas a las empresas asociadas, con arreglo al principio de plena competencia. En julio de 2017 se publicó la nueva edición de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE que incorpora las substanciales revisiones hechas en 2016 para reflejar las clarificaciones y revisiones acordadas en los informes BEPS de 2015 sobre las Acciones 8–10 Alineamiento de los Precios de Transferencia con la creación de valor y 13 Documentación sobre Precios de Transferencia e Informe país por país[78].

---

[77] A través del Foro sobre Procedimiento Amistoso (FTA MAP) constituido por el Foro de Administración Tributaria (FTA).

[78] *«OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017», «Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017»,* publicada el 10 de julio de 2017. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 bajo el título «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales», posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, actualizadas en 2010 y en julio de 2017.

Se pueden leer online/en línea las dos versiones en : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 y https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-enterprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2017_tpg-2017-fr#page1.

Las acciones 8 a 10 tratan de asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

La Acción 8 examina las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucran a activos intangibles por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar, respecto de los que se constata que la distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La Acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones y con el ejercicio de un control efectivo de tales riesgos.

La Acción 10 se concentra en la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de desviar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos pagos entre miembros del grupo multinacional (gastos de gestión, gastos de la sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor.

El informe combinado de las tres acciones contiene directrices revisadas que dan respuesta a dichas cuestiones garantizando que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios

---

El 21 de junio de 2018 la OCDE ha publicado dos informes que contienen instrucciones para las administraciones fiscales sobre la aplicación del enfoque relativo a los activos incorporales de difícil valoración e instrucciones revisadas sobre el método de participación en los beneficios: *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value* Intangibles (under BEPS Action 8) y *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method (under BEPS Action 10*) en http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf. y http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf.

Las nuevas instrucciones relativas a los activos inmateriales de difícil valoración tratan de obtener un entendimiento y práctica común de las administraciones fiscales de los ajustes a realizar en aplicación del enfoque referente a estos activos. Estas instrucciones debería mejorar la coherencia y reducir el riesgo de doble imposición económica presentando los principios que deben sostener la implementación de este enfoque. Las instrucciones incluyen igualmente un cierto número de ejemplos con la finalidad de clarificar la puesta en marcha de este enfoque en diferentes escenarios y tratan de la interacción entre este enfoque y el acceso al procedimiento amistoso del convenio de doble imposición aplicable. Estas instrucciones han sido formalmente incorporadas a los Principios aplicables en materia de precios de transferencia en anexo al Capítulo VI.

Las instrucciones revisadas sobre el método de participación en los beneficios (Acción 10 del Plan de Acción BEPS) se incorporarán a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, reemplazando el texto anterior sobre el método transaccional de participación en los beneficios en el Capítulo I.

ISBN: 978-84-7777-556-0

operativos y las actividades económicas que los generan, alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor dentro del grupo multinacional.

Para lograr ese objetivo, los cambios en las Directrices de Precios de Transferencia muestran que debe haber correspondencia entre gravamen de beneficios y actividades económicas. Las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. Los precios se determinarán de acuerdo a la conducta real de las partes vinculadas en el contexto de los términos contractuales de la transacción.

Los cambios buscan disminuir el incentivo de las empresas multinacionales de transferir renta a sociedades de concentración de tesorería (*cash boxes*), sociedades instrumentales con pocos o ningún empleado y escasa o nula actividad económica que buscan beneficiarse de jurisdicciones de baja o nula tributación.

Se aborda la situación de un miembro del grupo empresarial con capital abundante, una *cash box*, que se limita a aportar financiación a una sociedad operativa, sin apenas desempeñar actividades. Si la sociedad con abundante capital no controla de facto los riesgos financieros asociados con la financiación, únicamente tendrá derecho a una remuneración correspondiente a la ausencia de riesgos, o ni tan siquiera, en los casos en que la transacción no sea comercialmente racional y sea de aplicación la directriz del no reconocimiento.

También se han renovado las Directrices de Precios de Transferencia relativas a intangibles. Como ciertos tipos de intangibles son difíciles de valorar, se ha ideado una metodología para garantizar una valoración adecuada de los intangibles de difícil valoración y de esta manera ofrecer a los países una herramienta adicional para hacer frente a las prácticas que aprovechan la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias para infravalorar transferencias intragrupo de intangibles.

b) Cambios en la definición de establecimiento permanente (EP) (Acción 7)

El informe incluye cambios en la definición de EP del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Estos cambios son para hacer frente a las técnicas empleadas para eludir el nexo fiscal, mediante, por ejemplo, el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionista o la fragmentación artificial de las actividades empresariales.

En marzo de 2018 se han publicado instrucciones suplementarias sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes que resultan

de las modificaciones del informe de la Acción 7 del Plan de acción BEPS al artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE[79].

c) Limitación de los gastos financieros (Acción 4)

La limitación de los gastos financieros es el objeto de la Acción 4, Limitación de la erosión de la base imponible por vía de las deducciones de intereses y otros pagos financieros.

El informe da cuenta de la influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales, mediante préstamos intragrupo o con terceros que generan una deducción excesiva de intereses, incluidos los que financian la producción de rentas exentas o diferidas.

La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

En este sentido, al mismo tiempo que se tienen en cuenta los riesgos relacionados con la competencia, se debe garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición.

En diciembre de 2016 se publicó una puesta al día[80] que contiene dos nuevas secciones que proponen soluciones a las dificultades identificadas en el informe de 2015 y proporcionan a los países ayuda para poner en marcha el enfoque común definido en la Acción 4 concerniente a la deducibilidad de los intereses y otros gastos financieros fijándose en los grupos que presentan los mayores riesgos en materia de BEPS[81].

La primera sección aporta precisiones sobre varias características de la concepción y aplicación de la regla fundada sobre un ratio de grupo. Pone el

---

[79] *«Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7», «Instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable dans le cadre de l'Action 7 du Plan d'action BEPS»*.

Descargables en http://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm y http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-supplementaires-sur-l-attribution-de-benefices-a-un-etablissement-stable-beps-action7.htm.

[80] *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 – 2016 Update, Inclusive Framework on BEPS* (versión inglesa), *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers Action 4 – Version actualisée 2016 Cadre inclusif sur le BEPS* (francesa). Descargables en DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en y DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264268357-fr. En julio de 2016 se publicó el borrador de discusión sobre el diseño y operativa de la regla de ratio de grupo, Public Discussion Draft BEPS ACTION 4 Elements of the design and operation of the group ratio rule, 11 julio 2016, OECD, en el que se trataban los enfoques para calcular los gastos netos por intereses netos de un grupo, la definición del EBITDA del grupo y los enfoques para tratar el impacto de las pérdidas en la operativa de la regla del ratio del grupo. http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-beps-action-4-elements-of-the-design-of-group-ratio-rule.pdf.

[81] El 28 de mayo de 2018

ISBN: 978-84-7777-556-0

acento en el cálculo de las cargas netas de intereses a terceros y el cálculo del EBITDA del grupo y describe las acciones a seguir para tener en cuenta el impacto en las entidades con EBITDA negativo sobre el funcionamiento de la regla.

La segunda sección adicional examina las características específicas de los sectores de la banca y de los seguros en los que el enfoque común definido en la Acción 4 puede ser inapropiado para la neutralización del riesgo de BEPS en las deducciones por intereses en estos sectores. Se describen las especificidades de las actividades bancarias y de seguros que pueden restringir la capacidad de estos grupos a comprometerse en las prácticas de BEPS que implican gastos por intereses, se presenta una síntesis de los riesgos en estos sectores identificadas por los países que participan en los trabajos de la Acción 4 y se analizan diferentes enfoques para paliar estos riesgos.

d) Neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos (Acción 2)

La Acción 2 tiene por objeto la neutralización de los mecanismos híbridos. Para neutralizar los desajustes provocados por mecanismos híbridos que menoscaban la base imponible, se prevé introducir normas en las legislaciones internas y cláusulas para el Modelo de Convenio, junto con un comentario detallado para su implementación.

Por un lado, se previene la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de los desajustes y, por otro, se pone fin a las deducciones múltiples por un único pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

En julio de 2017 se publica un nuevo informe sobre la Acción 2[82] que sale al paso de que el informe de 2015 no estudia directamente los problemas similares a los de las asimetrías debidas a las diferencias de tratamiento fiscal o de calificación de un instrumento o de una entidad susceptibles de resultar de la utilización de estructuras en las que interviene sucursales.

Tales asimetrías se producen cuando la jurisdicción de residencia de la sede social y la jurisdicción de la sucursal adoptan un puntos de vista diferentes sobre el reparto de los beneficios y las cargas entre la sucursal y la

[82] Versiones en inglés y francés, «Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 Inclusive Framework on BEPS», «Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale, Action 2 Cadre inclusif sur le BEPS». Descargables en http://dx.doi.org/10.1787/9789264278790-en y http://dx.doi.org/10.1787/9789264278813-fr. Este informe está en la base de la modificación de la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, la llamada Directiva Anti-Elusión Fiscal (Anti Tax Avoidance Directive –ATAD) (DOUE de 19 de julio de 2016) – Directiva Antiabuso, operada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 para hacer frente a las asimetrías híbridas con los regímenes de países de fuera de la Unión Europea (la denominada ATAD 2).

sede. Incluyen las configuraciones en las que la jurisdicción de la sucursal no considera más que el contribuyente que disponga allí de un establecimiento imponible. Las asimetrías que implican a una sucursal sobrevienen cuando las reglas ordinarias que rigen el reparto de los beneficios y las cargas entre la sucursal y la sede social provocan que una fracción del beneficio neto del contribuyente escape al impuesto a la vez en la jurisdicción de la sucursal y en la de la sede. A diferencia de las asimetrías híbridas que resultan de conflictos en el tratamiento jurídico de entidades o instrumentos, las asimetrías que implican a una sucursal explotan sobre todo las disparidades en la manera en que la sede y la sucursal contabilizan un pago efectuado por la sucursal o su beneficio. Las asimetrías que implican a una sucursal son la consecuencia de incoherencias en las reglas nacionales seguidas para determinar el importe de los beneficios (ingresos) y cargas (gastos) sometidas al impuesto en cada una de las jurisdicciones donde el contribuyente ejerce actividades. Explotan las diferencias entre las reglas nacionales aplicadas para determinar si una empresa es imponible en una jurisdicción en particular así como el importe de los beneficios y cargas a tomar en consideración para calcular el impuesto debido.

En el informe se identifican cinco tipos de dispositivos asimétricos que implican a una sucursal que dan lugar a una de las tres categorías de asimetrías siguientes: efecto de deducción / no-inclusión, efecto de doble deducción, efecto indirecto de deducción / no-inclusión.

Este informe hace recomendaciones específicas para mejorar las legislaciones nacionales para reducir la frecuencia de las asimetrías que implican a una sucursal, así como reglas específicas sobre estas asimetrías para corregir los efectos fiscales sea en la jurisdicción de residencia, sea en la de la sucursal a fin de neutralizar la asimetría sobre la que descansan sin modificar por ello ninguna de las otras consecuencias fiscales, económicas o reglamentarias. Los anexos resumen las recomendaciones y el Anexo B presenta un cierto número de ejemplos que ilustran el efecto esperado de las reglas preconizadas.

e) Declaración obligatoria de transacciones, acuerdos o estructuras agresivas o abusivas por parte de los contribuyentes (Acción 12)

En la Acción 12 se recomienda establecer normas de declaración obligatoria para exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, sin que constituya un estándar mínimo por lo que los países son libres para introducir o no regímenes de declaración obligatoria.

La acción trata de cubrir la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva de los contribuyentes proponiendo que un acceso precoz a dicha información ofrecería la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El informe de la Acción 12 establece unas guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios[83].

El marco propuesto también está previsto para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria pero deseen mejorar su eficacia.

Las recomendaciones ofrecen la necesaria flexibilidad para buscar un equilibrio entre la necesidad del país de una mejor y más temprana información y los costes de cumplimiento para los contribuyentes.

Además, ofrece recomendaciones específicas en forma de mejores prácticas para combatir estructuras de planificación fiscal, así como para mejorar la coordinación y el intercambio de información entre administraciones tributarias.

g) Normas sobre transparencia fiscal internacional efectivas (CFC) (Acción 3)

Se formulan recomendaciones para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

El informe de la Acción 3 identifica las rentas móviles derivadas de la propiedad intelectual o de servicios y transacciones digitales, haciendo hincapié en el papel que juegan las normas de transparencia fiscal internacional en la

[83] La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 (DOUE 5.6.2018 ES L139/1-13.), la DAC 6, está en consonancia con la Acción 12 del Proyecto de la OCDE sobre BEPS, la reclamación del Parlamento Europeo de medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales y la Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros flujos financieros ilícitos. Esta Directiva trata de establecer la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva y que tras la obtención de la información las autoridades tributarias las intercambien automáticamente cada trimestre. A los intermediarios, asesores, contribuyentes se les obliga a informar de estructuras de planificación fiscal agresiva a la autoridad tributaria correspondiente antes de su aplicación con la finalidad de disuadir a los intermediarios de ayudar en el diseño y desarrollo de estas prácticas. En caso de que el intermediario pudiese escudarse, por ejemplo, en el secreto profesional, se contempla la posibilidad de que la obligación de información pase al contribuyente interesado que se beneficia del mecanismo de planificación. Dada la cada vez mayor complejidad de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, se ha renunciado a definir el concepto de planificación fiscal agresiva porque se estima que es más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales, denominadas «señas distintivas, consistentes en una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que suponga una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal en relación al «criterio de beneficio principal» Las señas distintivas son enumeradas en el anexo IV de la DAC 6.

lucha contra las prácticas BEPS como normas de soporte a las normas de precios de transferencia u otras.

E) Negociación de un instrumento multilateral (Acción 15)

Para facilitar la actualización de los más de 3.500 convenios bilaterales a las medidas propuestas, alrededor de 90 países se unieron para negociar un instrumento multilateral para implementar aquellas medidas BEPS relativas a los convenios fiscales, posibilitando la modificación sincronizada y eficiente de los convenios fiscales bilaterales sin que fuera preciso invertir recursos en la negociación bilateral de cada convenio.

El informe de la Acción 15 concluye que no solo es deseable sino viable un instrumento multilateral para implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios bilaterales.

F) La economía digital (Acción 1)

En el informe final de la Acción 1 se ponen de relieve los desafíos de la economía digital que agravan los riesgos BEPS, y se tienen en cuenta sus características para formular cambios en la definición de establecimiento permanente, la actualización de las Directrices de Precios de Transferencia y las guías en materia de transparencia fiscal internacional (CFC).

Se han estudiado alternativas para abordar los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital, incluyendo un nuevo nexo basado en un test de presencia económica significativa, pero ninguna de estas alternativas fue adoptada como estándar comúnmente aceptado, pero se espera que el conjunto de medidas desarrolladas en el proyecto BEPS tendrán un impacto sustancial en las cuestiones BEPS relacionadas con la economía digital, que ciertas medidas de BEPS mitigarán algunos aspectos de los problemas más generales, y que los impuestos indirectos se gravarán efectivamente en los países donde se sitúa el mercado.

Los países pueden, en cualquier caso, introducir cualquiera de esas opciones en su legislación nacional como salvaguarda adicionales contra BEPS, siempre que respeten sus obligaciones convencionales, o en sus tratados bilaterales. Los países de la OCDE y del G-20 han acordado hacer un seguimiento de los desarrollos y analizar los datos que vayan apareciendo con el tiempo.

En el contexto de los impuestos indirectos se han elaborado directrices identificando mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la recaudación del IVA en el país donde se encuentra el consumidor, especialmente relevante en el caso de pedidos online y envío de bienes y servicios.

Se recomienda a los países la aplicación de las Directrices Internacionales sobre el IVA[84] para la recaudación del IVA en suministros de servicios de em-

[84] OECD (2017) International VAT/GST Guidelines. http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.

ISBN: 978-84-7777-556-0

presa a consumidor (B2C, *business-to-consumer*) transfronterizos e intangibles y considerar la introducción de los mecanismos de recaudación allí previstos.

Además, un enfoque posible para la recaudación más eficiente del IVA sobre la importación de bienes de escaso valor, dados los volúmenes crecientes de bienes y servicios que se compran en línea por consumidores privados de proveedores extranjeros, sería la eliminación o supresión de los umbrales de exención del IVA.

IV. EL MARCO INCLUSIVO

1. Origen

En la fase final del Proyecto BEPS, poco antes de los informes finales del mes de octubre, los ministros de finanzas de los países del G20 pidieron en septiembre 2015 a la OCDE que elaborara un Marco Global desde esa fecha hasta comienzos de 2016 con la participación de países y jurisdicciones interesadas no miembros del G20 comprometidas en el Proyecto BEPS, y especialmente de las economías en desarrollo, sobre un pie de igualdad. La petición fue reiterada por los dirigentes del G20 en la cumbre de noviembre de 2015 en los términos de este comunicado:

> «Para lograr un sistema fiscal internacional moderno y justo estamos de acuerdo con el paquete de medidas desarrolladas en el marco del ambicioso proyecto del G-20 y de la OCDE sobre la erosión de la base de imposición y la transferencia de beneficios (BEPS). Una implementación amplia y coherente será esencial para asegurar la eficacia de este proyecto, especialmente en lo que concierne al intercambio de información sobre las decisiones fiscales transfronterizas. Es por lo que instamos a la rápida implementación de este proyecto y alentamos a todos los países y jurisdicciones, en particular a los países y jurisdicciones en desarrollo, a participar. **Para supervisar la ejecución del proyecto de BEPS en el mundo, pedimos a la OCDE que elabore un marco global de aquí a principios de 2016 con la participación de los países y jurisdicciones interesadas no miembros del G-20 que participan en el proyecto BEPS, y especialmente de las economías en desarrollo, en igualdad de condiciones**».

La propuesta relativa a la arquitectura del Marco Inclusivo fue aprobada en febrero de 2016 por los ministros de Finanzas de los países del G20, teniendo lugar la reunión inaugural de los miembros del Marco Inclusivo en junio de 2016 en la ciudad de Kyoto (Japón).

Para entonces, 100 países y jurisdicciones se habían unido al Marco Inclusivo y, todos los que habían adoptado el compromiso de implementar el conjunto de medidas del Proyecto BEPS, se comprometía a hacer avanzar la ejecución del mandato para el que el Marco Inclusivo había sido creado.

La creación del Marco Inclusivo fue celebrada por los dirigentes del G20 en la cumbre de líderes celebra en septiembre de 2016 en Hangzhou (China):

> «Saludamos la creación del Marco inclusivo G20/OCDE sobre BEPS y su primera reunión celebrada en Kyoto. Somos favorables a una implementación coherente, rápida y a gran escala del paquete BEPS y pedimos al conjunto de las jurisdicciones y de los países interesados que todavía no se han comprometido a aplicar el paquete BEPS a hacerlo y a unirse al Marco Inclusivo en condiciones de igualdad».

2. Participantes

Desde su inicio, la historia del Proyecto BEPS está marcada por una creciente participación de países y jurisdicciones al calor del impulso de la OCDE y del G20 que ha abocado a la adopción del Marco Inclusivo, en el que pueden participar todas las jurisdicciones interesadas en pie de igualdad.

En mayo de 2018 los países que integran el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS ascienden a 116[85] y el Grupo Dirigente lo componen 23 miembros[86].

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, cuando se reúne en su formato de Marco Inclusivo, es el órgano de decisión del mismo. Los órganos subsidiarios del Marco Inclusivo son los encargados de llevar a buen puerto los trabajos técnicos relativos a cada una de las acciones del Proyecto BEPS. Todos los miembros del Marco Inclusivo participan en condiciones de igualdad en las actividades del órgano decisorio al igual que en los grupos de trabajo técnicos.

También colaboran una serie de organizaciones internacionales (FMI, Grupo Intergubernamental de los Veinticuatro para Asuntos Monetarios Internacionales y Desarrollo[87], Grupo del Banco Mundial a través de la Plataforma de Colaboración Fiscal, ONU

---

[85] En el último acceso realizado, la lista publicada está actualizada a mayo de 2018 y aparecen 116 países. http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf.

[86] www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf.

[87] Recientemente en el comunicado de su reunión de 19 de abril 2018 dirigiéndose al FMI y GM decía: «12. Instamos al FMI y al GBM a continuar reforzando la asistencia que brindan para mejorar la movilización de recursos internos. Destacamos la importancia de la cooperación tributaria internacional con el fin de formular reglas justas, evitar las prácticas y la competencia perjudiciales en el ámbito tributario y mejorar la transparencia fiscal. Nos complacen los avances logrados hasta la fecha en cuanto a la iniciativa sobre el intercambio automático de información, y alentamos a las EMED [Economías de Mercados Emergentes y en Desarrollo] a comprometerse a observar las normas internacionales en materia de transparencia tributaria. Apoyamos el marco inclusivo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y solicitamos medidas que permitan la participación eficaz de las EMED, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de cada país. Esperamos con interés el informe provisional del BEPS sobre los desafíos tributarios derivados de la digitalización. Hemos creado el grupo de trabajo del G-24 sobre políticas tributarias y cooperación tributaria internacional, y aguardamos con interés la presentación de su informe provisional en nuestra próxima reunión en octubre. Reiteramos nuestro pedido de cooperación internacional eficaz para combatir los flujos financieros ilícitos».

ISBN: 978-84-7777-556-0

a través de los programas de Inspectores Fiscales Sin Fronteras[88]) y regionales (CIAT, CREDAF, IOTA, ATAF) [89], parlamentarios de diversos parlamentos y miembros de la sociedad civil implicados (profesionales, empresas, universitarios).

La OCDE organiza *Tax Talks*, programas a través de Internet, por medio del Secretariado a fin de inventariar los trabajos realizados ofreciendo a los espectadores la posibilidad de plantear cuestiones a los expertos.

Asimismo, continuando con la experiencia alcanzada en las consultas públicas habidas sobre los borradores de discusión antes de la publicación definitiva de los informes BEPS en 2015, se ofrece a los representantes del sector privado y de la sociedad civil la posibilidad de tomar parte con sus comentarios y propuestas a los trabajos de elaboración de las normas en curso. En concreto, se han hecho consultas públicas para debatir el proyecto de texto sobre el Instrumento Multilateral, así como el proyecto de orientaciones relativo a la atribución de beneficios a los establecimientos y a los métodos de reparto de beneficios para la fijación de los precios de transferencia[90].

3. Los mandatos

Los miembros del Marco Inclusivo asumieron la obligación de adaptar su marco jurídico y reglamentario a los cuatro estándares mínimos configurados como tales en el plan de acción y el compromiso de implementar las medidas del proyecto BEPS que, a modo de introducción del apartado siguiente, antes de abordarlas, las resumimos:

---

[88] http://www.undp.org/content/undp/es/home/news-centre/news/2017/tiwb-bolstering-domestic-revenues-nov2017.html.

[89] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales, L'Intra European Organization of Tax Administrations, Forum sur l'administration fiscale africaine, respectivamente.

[90] Se han cursado y atendido invitaciones para proveer comentarios sobre un borrador de discusión que proporcione criterios en materia de intangibles de difícil valoración descritos en el Capítulo VI de la Guía de Precios de Transferencia; ídem sobre los desafíos planteados por la digitalización y las posibles opciones para abordarlos; ídem sobre las nuevas reglas fiscales sobre la revelación de los acuerdos de elusión CRS y estructuras offshore; ídem sobre un borrador de nota práctica que ayude a los países en desarrollo a abordar el traslado de beneficios en su sector minero vía deducciones de de intereses excesivos. *Vid.* www.oecd.org/tax/beps/morenews/. El día 28 de mayo de 2018 el Centro de Política y Administración fiscales de la OCDE ha desarrollado un proyecto de consulta, en el marco de programa de la OCDE de lucha contra las prácticas BEPS en el sector minero de los países en vías de desarrollo afectados por deducciones de intereses excesivos por parte de las multinancionaels mineras. *Vid.* borrador en inglés *IGF-OECD PROGRAM TO ADDRESS BEPS IN MINING LIMITING THE IMPACT OF EXCESSIVE INTEREST DEDUCTIONS ON MINING REVENUES, CONSULTATION DRAFT* y en francés *PROGRAMME FIG-OCDE DE LUTTE CONTRE LE BEPS DANS LE SECTEUR MINIER LIMITER LES RÉPERCUSSIONS DES DÉDUCTIONS EXCESSIVES D'INTÉRÊTS SUR LES RECETTES PROVENANT DE L'EXPLOITATION MINIÈRE PROJET DE CONSULTATION*. Descargables en http://www.oecd.org/tax/beps/limiting-excessive-interest-deductions-discussion-draft.pdf y http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/limiter-les-repercussions-des-deductions-interets-projet.pdf.

a) Seguir con la implementación de los cuatro estándares mínimos del Proyecto BEPS:

   — Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la substancia (Acción 5),
   — Impedir la utilización abusiva de los convenios de doble imposición, en especial el la búsqueda del tratado más favorable (*treaty shopping*, *chalandage fiscal*, *ir de tiendas*) (Acción 6)
   — Mejorar la transparencia por medio de la declaración país por país (Acción 13), y
   — Acrecentar la eficacia de los mecanismos de arreglo de las diferencias, de resolución de controversias (Acción 14).

   Tratándose de estándares mínimos, que afectan a cuestiones tan esenciales, como los regímenes preferenciales perniciosos, el abuso de los tratados, las decisiones administrativas en materia fiscal, la transparencia de las operaciones mundiales y la mejora de los mecanismos de resolución de controversias, los miembros del Marco Inclusivo se comprometieron a implementar rápidamente las medidas propuestas y a someterse al examen por sus pares a fin de asegurar una implementación coherente.

b) Recopilar datos sobre otros aspectos de la implementación del Proyecto BEPS, especialmente relativos a:

   — Los desafíos fiscales planteados por la economía digital (Acción 1) y
   — La evaluación y el seguimiento de los datos relativos a BEPS (Acción 11)

c) Finalizar los trabajos técnicos en curso para abordar los retos planteados por las prácticas de BEPS
d) Brindar apoyo a las jurisdicciones para implementar el conjunto de medidas del Proyecto BEPS, especialmente en la búsqueda de otras orientaciones sobre los estándares y en la puesta a punto de cajas de herramientas para países de bajos ingresos.

4. Seguimiento de la implementación

La OCDE espera que la implementación de las medidas lleve a las empresas a modificar sus prácticas de planificación fiscal, mejorar la correspondencia entre la localización de los beneficios imponibles y el lugar donde se realiza la actividad económica y se crea valor, impedir la configuración de entes con abundante liquidez pero con actividad económica escasa que exploten intangibles, dar mayor transparencia a las actividades de los grupos multinacionales, a sus diversas estructuras societarias de holdings y filiales, conocer la financiación transfronteriza, los precios de transparencia y la actividad de sus establecimientos permanentes. En este orden, expresa su deseo de que los miembros del Marco Inclusivo pongan en marcha no solo las acciones integrantes del estándar mínimo, si no también aquellas que tienen por objetivo los montajes híbridos y las entidades híbridas, así como las reglas de limitación de la deducibilidad de los intereses.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El Marco Inclusivo, a través de los grupos de trabajo, realiza el seguimiento, no solo de las medidas integrantes del estándar mínimo del Proyecto BEPS, sino de otras acciones BEPS, y prosigue con las tareas de definición de los estándares, en colaboración con los miembros que lo integran y con otras organizaciones internacionales y regionales.

En este orden se deben destacar la prosecución de los trabajos para poner al día los trabajos del Proyecto BEPS en materia de deducibilidad de intereses y otros gastos financieros, los trabajos complementarios para remediar las asimetrías que resultan de montajes híbridos que implican a una sucursal para abordar los desafíos de la economía digital y las orientaciones para la implementar las obligaciones ligadas a las declaraciones país por país, tareas que se expondrán al referir la implementación de las medidas al igual que las guías o cajas de herramientas elaboradas para países en desarrollo y otras acciones en el marco de la colaboración internacional.

Asimismo, siendo una de las acciones del proyecto la Medición y Seguimiento de las prácticas BEPS para elaborar y poner al día indicadores de las mismas y efectuar análisis económicos sobre su alcance e impacto, de las declaraciones país por país se extraerán estadísticas agregadas y anónimas para el análisis estadístico y económico de las prácticas BEPS y evaluación de la eficacia de los cambios recomendados. No se esperan obtener datos de ellas antes de 2019/2020.

Todavía es pronto para evaluar los efectos de las medidas BEPS y no se dispone de una información que permita identificar y cuantificar el impacto. Por otra parte, los estados financieros de las empresas no proporcionan datos detallados para distinguir las prácticas BEPS dentro de la información que incluyen sobre su situación fiscal. Es sabido que los cambios en las prácticas de planificación fiscal de las empresas no se producen de un día para otro y, generalmente, cuando suceden, ante cambios legislativos que afectan a su anterior modo de operar, se presentan por medio de reestructuraciones societarias cuya motivación no se expresa ligada a razones fiscales sino a la mejora de sus estructuras de gestión y producción, ligadas a motivos económicos válidos (superación del *business purpose test*).

Aunque no se disponen de datos sobre los efectos de BEPS, sí se han recogido datos que se utilizan para la elaboración de los indicadores definidos en la Acción 11[91].

Dentro de las labores de seguimiento destacan las revisiones de los estándares mínimos por los pares para asegurar la coherencia de la implementación y evaluar el compromiso de la puesta en marcha con arreglo a los criterios de evaluación de la metodología específica definida para cada estándar[92], habiéndose elaborado calendarios *ad hoc*[93].

---

[91] *Vid. Cadre inclusif sur le BEPS, Raport d´étape juillet 2016-juin 2017*, OCDE. En el Anexo D (pp. 41-43) se recogen diversos indicadores de las prácticas BEPS puestos al día.

[92] 1. Términos de referencia metodológica para el examen por los iguales – Intercambio de decisiones administrativas en materia fiscal. *Vid.* www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-lespractiques-fiscales-dammageables-examens-par-les-pairsdu-cadre-de-transparence.pdf.

[93] Calendarios incluidos en Anexo C en *Cadre inclusif sur le BEPS, Raport d´étape juillet 2016-juin 2017*.

La evaluación inicial corresponde hacerla a nivel del órgano subsidiario[94] pertinente del Marco Inclusivo. Las conclusiones finales serán acordadas en reunión plenaria.

Los exámenes son aprobados según el principio del «consenso menos uno» (*consensus moins voix, consensus minus one*) de manera que ninguna jurisdicción, sea la jurisdicción examinada u otra que adopte un punto de vista aislado, pueda bloquear el consenso relativo a la adopción o publicación de un informe.

Las revisiones se harán también a las «jurisdicciones pertinentes», no miembros del Marco Inclusivo por la importancia del respeto de un estándar mínimo para hacer posible la igualdad de las reglas de juego.

La OCDE ha publicado diversos informes y rondas de revisiones efectuadas para implementar los estándares mínimos[95].

---

[94] *Vid.* en Anexo B las acciones y los órganos subsidiarios y grupos de trabajo del Marco Inclusivo afectados en *Cadre inclusif sur le BEPS, Raport d´étape juillet 2016-juin 2017*.

[95] Acción 5: El 16 de octubre de 2017 la OCDE publicó, relativo a la Acción 5 Prácticas fiscales perjudiciales el Informe de etapa 2017 sobre regímenes preferenciales, aprobado por el marco inclusivo de BEPS. El documento reúne todos los aspectos del trabajo sobre regímenes preferenciales emprendidos por el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas (FHTP) e incluye los resultados de la revisión de los regímenes preferenciales, de acuerdo con el estándar mínimo definido por la Acción 5 del Proyecto BEPS. El FHTP continuará con el proceso de monitorización y revisión de los regímenes preferenciales. El 9 de mayo de 2018, el marco inclusivo de BEPS aprobó actualizaciones sobre los resultados de los regímenes tributarios preferenciales. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en y http://dx.doi.org/10.1787/9789264283961-fr. El 9 de mayo de 2018 se ha puesto al día el Informe de etapa sobre los regímenes preferenciales. Referente a España, tanto el TRC como el País Vasco, se destaca la existencia en 2015 del régimen de exoneración parcial de rentas de ciertos bienes incorporales entonces en curso de modificación y ya modificados (http://www.oecd.org/tax/beps/update-harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes.pdf).

Acción 6: En 29 de mayo de 2017 publicó el documento relativo al examen por los pares de la evaluación del estándar mínimo de la acción 6 de BEPS sobre la prevención de la utilización abusiva de los convenios: BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances PEER REVIEW DOCUMENTS. El documento constituye la base para llevar a cabo los procesos de revisión e incluye los términos de referencia que establecen los criteriois de evaluación de la implementación del estándar mínimo y la metodología sobre los procedimientos que los paíse deben seguir para efectuar los exámenes por los pares. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-peer-review-document-for-assessment-beps-action-6-minimum-standard.htm.

Acción 13: El primer examen anual por los pares de la declaración país por país de la Acción 13, enfocado principalmente sobre el marco jurídico nacional de cada jurisdicción examinada, ha sido efectuado entre febrero de 2017 y febrero de 2018. El segundo examen anual comienza en abril de 2018 y debería acabar en el segundo trimestre de 2019. En 23 de mayo de 2018 ha publicado el primer informe anual de la revisión por los pares del mínimo estándar de la Acción 13 que cubre información de 95 jurisdicciones que han proporcionado legislación o información sobre la implementación de la declaración país por país. http://dx.doi.org/10.1787/9789264300057-en.

Acción 14: El seguimiento de las revisiones efectuadas en el marco de la Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias puede consultarse http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm. El último proceso de monitorización se ha hecho el 26 de septiembre de 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

V. IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS DEL PROYECTO BEPS

1. Los estándares mínimos

1.1. Mejorar la transparencia ante las administraciones tributarias

1.1.1. *Los Informes país por país*

La Acción 13 del Plan de Acción BEPS está dedicada a reexaminar los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia (DPT), así como al establecimiento de un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica.

Su objetivo es incrementar la transparencia ante la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas, proporcionando información suficiente para realizar la evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia de las entidades incluidas en el grupo, matriz y filiales.

En respuesta a esta obligación, el informe final de la Acción 13 implementa un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia, para lo que modifica el Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia. La documentación se compondrá de:

- Archivo maestro (*master file*), que contiene información normalizada sobre todos los miembros del grupo multinacional;
- Archivo local (*local file*), que incluye específicamente las operaciones significativas del contribuyente en la jurisdicción donde es residente y
- Informe país por país (*country by country reporting - CbC reporting*), como un tercer nivel consistente en un informe con datos desglosados por países.

Este tercer documento conocido como informe país por país es la gran aportación del Plan BEPS en esta materia, al exigir a las grandes empresas multinacionales que presenten un informe indicando:

- nivel de ingresos,
- beneficios antes de impuestos y
- cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades.
- número total de empleados,
- capital declarado,
- beneficios no distribuidos y
- activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal
- identificación clara de cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal
- Actividad económica específica que desarrolla cada filial del grupo

En el Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia en 1995 faltaba un documento parecido lo que impedía que las administraciones tributarias recabasen in-

formación sobre el grupo como una unidad y hacía que tuvieran una visión fraccionada de la actividad de la multinacional a través de su filial. Esto había impedido un análisis veraz de los riesgos en materia de precios de transferencia e incrementado el recelo de las administraciones tributarias sobre malas prácticas en este ámbito por parte de las multinacionales.

El nuevo modelo documental perfeccionado por la Acción 13 pretende contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable.

Las Empresas multinacionales obligadas a presentar los informes país por país son aquellas cuya facturación anual consolidada del grupo es mayor o igual a EUR 750 millones (o cantidad equivalente en moneda nacional a partir de enero 2015).

Esta nueva obligación ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016, y está sujeta a los resultados de la revisión a finales del año 2020.

El calendario para el intercambio de la 1ª declaración país por país es el siguiente:

Año 2016: el 1 de enero de 2016 comenzó el primer año fiscal/período impositivo para declarar y el 31/12/2016 es la fecha final del primer año fiscal/período impositivo para la declaración (se supone coincidente con el año natural).

Año 2017: el 31 de diciembre de 2017 es la fecha tope para cumplimentar el Informe de 2016 sobre la declaración país por país (12 meses después del final del primer año fiscal/ período impositivo)

Año 2018: El día 30 de junio de 2018 es la fecha límite para intercambiar el Informe de 2016 sobre la declaración país por país (18 meses después del fin del año fiscal/período impositivo para el primer año únicamente).

La información que debe incluirse en las declaraciones país por país se comunica a las administraciones utilizando un formulario común y, cuando lo prevea el derecho nacional, puede completarse con un fichero principal/master file que contiene información estandarizada relacionada con actividades globales y políticas globales de precios de transferencia de las empresas multinacionales, así como un fichero local/local file que contenga información sobre transacciones significativas con partes vinculadas en la jurisdicción considerada.

Se considera que el conjunto de estos documentos constituye una poderosa herramienta para permitir a las administraciones tributarias tener una visión global de actividades de una empresa multinacional y proceder a una evaluación de mayor nivel más rigurosa de los riesgos asociados a la utilización de precios de transferencia.

La implementación, para los países, del marco jurídico requerido a nivel nacional para instituir la declaración país por país es una etapa esencial de la puesta en marcha. A fin de facilitar la rápida y eficaz aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado unas guías para las administraciones tributarias para la implementación del informe, que incluye un modelo de legislación para instar a los grupos multi-

ISBN: 978-84-7777-556-0

nacionales a presentar el informe, así como los acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de informes entre las administraciones tributarias. También se han elaborado formatos electrónicos de intercambio normalizado entre las jurisdicciones, así como las correspondientes guías de usuario, cuyas últimas actualizaciones ha tenido lugar en septiembre de 2017[96].

Las nuevas obligaciones que impone el establecimiento de la declaración país por país están concebidas para acrecentar las capacidades de evaluación de los riesgos de las administraciones fiscales, en particular si las informaciones que figuran en la declaración son explotadas en conexión con otras fuentes de información como el fichero principal y el fichero local que forman parte de la documentación como tres componentes del precio de transferencia prevista en el Informe sobre la Acción 13, aunque no formen parte del estándar mínimo[97].

La declaración país por país opera así:

a) El informe se presenta por la sociedad matriz a la Administración de su residencia fiscal.
b) La Administración de la residencia fiscal lo intercambia con las Administraciones donde estén establecidas las sociedades filiales en virtud de las disposiciones relativas al intercambio automático de información previstos por los convenios fiscales o los acuerdos de intercambio de información fiscal y apoyándose, de otro modo, en los acuerdos entre autoridades competentes.

Este mecanismo funciona a condición de que todos los países apliquen el estándar mínimo, dispongan de instrumentos que permitan el intercambio automático de informaciones y hayan concluido acuerdos entre autoridades competentes.

En febrero de 2017, la OCDE ha lanzado la metodología para llevar a cabo la revisión por los pares (*peer review*)[98] del cumplimiento de los plazos y la forma en los que cada jurisdicción fiscal ha implementado la obligación de presentación la declaración país por país. El proceso de revisión entre pares tiene por objetivo garantizar la efecti-

---

[96] *Vid.* Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13), Guidance on the Implementation of CbC Reporting, Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in CbC Reports, Handbook on Effective Implementation, Handbook on Effective Tax Risk Assessment, Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations. Descargables en http://www.oecd.org/tax/beps/beps-reports.htm, http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm y http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

[97] Véanse los dos manuales elaborado: *Informes país por país: Manual para la implementación efectiva*, e *Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal*. Descargables en http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf, http://www.oecd.org/ctp/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf.

[98] BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting PEER REVIEW DOCUMENTS, en http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf.

vidad de la cumplimentación y del intercambio de los informes y permitir que las propias jurisdicciones fiscales revisen sus sistemas a fin de identificar y eliminar aquellos elementos de los mismos que potencialmente pueden originar riesgos de erosión de sus bases imponibles.

Hasta ahora 70[99] jurisdicciones se han comprometido al acuerdo de intercambio de los informes país por país, habiendo establecido ya la obligación de las empresas multinacionales que cumplen con los criterios fijados de presentar la declaración país por país y otras están en curso de implementar las exigencias de aplicables al fichero maestro y fichero local.

En la Unión Europea se ha establecido la obligación de la declaración país por país mediante la Directiva del Consejo 2016/881/UE, de 25 de mayo de 2016 (DAC 4).

Las distintas jurisdicciones que han implementado el informe han igualmente actuado rápidamente para hacer que las declaraciones país por país puedan ser intercambiadas entre las administraciones fiscales de manera confidencial conforme al instrumento internacional más adecuado: un Convenio de Doble Imposición, la Convención multilateral sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal[100] o un Acuerdo de intercambio de información en materia fiscal.

70 jurisdicciones han firmado el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes concerniente al intercambio de declaración país por país para concretar el intercambio entre las partes[101]. Algunas jurisdicciones han firmado acuerdos bilaterales para hacer posible la declaración con jurisdicciones específicas.

La aplicación del umbral de 750 millones de euros, o equivalente, reduce los costes de implementación en conformidad y permite igualmente ver que estos grupos multinacionales controlan alrededor del 90% de los ingresos totales de las empresas que están sujetas a la obligación de la declaración país por país.

La obligación de hacer la declaración país por país es ya aplicable al 95% de las empresas multinacionales que se sitúan por encima del umbral.

---

[99] Última lista actualizada a 15 de junio de 2018 http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf.

[100] http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf. Según la última consulta realizada el 19 de mayo de 2018 participan en la Convención o jurisdicciones. La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, Enmendada por el Protocolo de 2010, originalmente fue desarrollada conjuntamente por el Consejo de Europa y la OCDE y abierta a la firma de los Estados miembros de las dos organizaciones el 25 de enero de 1988. Se puede leer en http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en.

[101] Último acceso a la lista actualizada a 15 de junio de 2018 http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf. El Acuerdo Multilateral sobre Intercambio de los informes país por país se ha basado en la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal. Puede consultarse en http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf. Fue hecho en París y firmado por España el 27 de enero de 2016. Está publicado en el BOE núm. 235, de 29 de septiembre de 2017, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-11061. Las jurisdicciones participantes en la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en materia fiscal ascienden a 123 a 22 de junio de 2018 en http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Ya se han establecido más de 1.400 relaciones bilaterales para los intercambios de CbC entre servicios homólogos de diferentes jurisdicciones y las administraciones tributarias están llevando a cabo los procesos necesarios para explotar las informaciones que figuran en las declaraciones país por país en sus procedimientos de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia.

Algunas jurisdicciones siguen calendarios de implementación diferentes. Algunas de estas han autorizado a los grupos multinacionales a depositar su declaración país por país cerca de su administración fiscal conforme a la declaración de una sociedad matriz de sustitución a fin de evitar ciertas consecuencias negativas (fichero local).

Un cierto número de países en desarrollo se encuentran con restricciones de capacidades cuando se trata de trazar el marco jurídico necesario y los mecanismos de protección en materia de confidencialidad y de utilización de los datos. Para ayudar a estos países a recibir lo más rápidamente posible las declaraciones país por país con total seguridad, los miembros del Marco Inclusivo estudian soluciones para superar concretamente estas restricciones.

El 23 de mayo de 2018 la OCDE ha publicado el primer informe anual de la revisión por los pares del mínimo estándar de la Acción 13 que cubre información de 95 jurisdicciones que han proporcionado legislación o información sobre la implementación de la declaración país por país[102]. Las revisiones por los pares muestran que prácticamente todos los países que sirven de sede a las grandes empresas multinacionales cubiertas por la iniciativa han introducido nuevas obligaciones de presentación de informes que cumplen con los requisitos de transparencia. La segunda revisión anual entre pares, que abarca a todos los miembros del Marco Inclusivo, se inició en abril de 2018 y se centrará en los aspectos de intercambio de información, así como en la confidencialidad y las condiciones de uso apropiadas. Después de los primeros intercam-

---

[102] Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1)
Inclusive Framework on BEPS: Action 13. Descargable en http://dx.doi.org/10.1787/9789264300057-en. En las páginas 675 a 683 se contiene el informe sobre España y las recomendaciones finales resultado del examen relativas a que España modifique la regla de cálculo anual del umbral de ingresos del grupo consolidado para que se aplique de manera coherente con las orientaciones de la OCDE sobre las fluctuaciones monetarias, cuando sean aplicables los requisitos de presentación local; que modifique o aclare de otro modo la definición de «Constituent Entity» de manera coherente con los términos de referencia; y modifique su legislación o tome medidas para garantizar que solo se requiera la presentación local en las circunstancias que figuran en los términos de referencia. El término «Constituent Entity» en la Acción 13 significa (i) cualquier unidad de negocios separada de un grupo de empresas multinacionales que se incluye en los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales para fines de información financiera, o lo incluiría si las participaciones en el capital de dicha unidad comercial de un Grupo MNE se negociaran en una bolsa de valores pública; (ii) cualquier unidad de negocio que se excluya de los Estados Financieros Consolidados del Grupo MNE únicamente por razones de tamaño o importancia relativa; y (iii) cualquier establecimiento permanente de cualquier unidad comercial separada del Grupo MNE incluida en (i) o (ii) anterior, siempre que la unidad comercial prepare un estado financiero separado para dicho establecimiento permanente para informes financieros, regulatorios, informes tributarios o de control interno de gestión.

bios de informes, se comenzará a analizar cómo las administraciones tributarias los utilizan para evaluar los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS.

1.1.2. *Transparencia de las decisiones administrativas en materia fiscal.*

En el marco de la acción 5 de combatir las prácticas fiscales perniciosas, durante la preparación y desarrollo del Proyecto BEPS, ha sido ampliamente admitido que una falta de transparencia concerniente a las decisiones administrativas acordadas con empresas multinacionales que limitaban sus obligaciones fiscales y que afectaban a otras jurisdicciones en las que ejercían actividades, podía dar lugar a desigualdades de trato fiscal y a situaciones de doble no imposición.

Al respecto, el estándar mínimo exige el intercambio de informaciones relativas a las decisiones administrativas en materia fiscal que sean tomadas en el futuro así como el intercambio de informaciones concerniente a ciertas decisiones tomadas en el pasado, en circunstancias definidas, desde enero de 2010.

Las informaciones relativas a cualesquiera decisiones administrativas relevantes en las principales categorías de riesgo deben por primera vez ser intercambiadas de manera espontánea con todas las otras jurisdicciones en las que estas decisiones puedan aplicarse (tener efecto), a condición de que el marco regulatorio necesario para el intercambio espontáneo de informaciones esté en marcha.

El objetivo del compromiso de intercambio es permitir a las administraciones fiscales asegurarse de que las reglas fiscales internacionales se aplican de manera conveniente. Todas las jurisdicciones participantes tienen la obligación de identificar, presentar y comenzar a intercambiar las informaciones relativas a las decisiones administrativas en materia fiscal conforme al esquema y a los procedimientos convenidos, y llevar a cabo los cambios legislativos necesarios para estar en condiciones de cumplir su compromiso.

Los 28 estados de la UE están sometidos entre ellos al intercambio de informaciones relativas a decisiones administrativas en materia fiscal por la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el terreno fiscal adoptada en un tiempo record[103].

[103] El acuerdo político sobre la Directiva, presentada por la Comisión en marzo de 2015, que habría de modificar la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad se alcanzó el 6 de octubre de 2015 y el Parlamento Europeo emitió su dictamen el 27 de octubre de 2015. El mismo día de la presentación de la hoja de ruta de la UE el Consejo había aprobado la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 (DAC 3) que modificaba la Directiva 2011/16/UE (DOUE L332/1, de 18 de diciembre de 2015), para incluir en el intercambio automático información de todos los acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia, para hacer frente a la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva, la competencia fiscal perjudicial y al reto de la erosión de las bases imponibles que reducían los ingresos fiscales nacionales. La Directiva 2011/16/UE ya preveía el intercambio espontáneo y obligatorio de información entre los Estados miembros en cinco casos específicos y dentro de plazos determinados, pero el intercambio espontáneo y eficiente se vía obstaculizado por la facultad de apreciación del Estado miembro que formula el acuerdo para decidir qué otros Estados miembros deben ser informados.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Alrededor de 9.000 decisiones administrativas en materia fiscal que pueden dar lugar a intercambios han sido identificadas, y desde finales de 2016 se han contabilizado más de 6.000 intercambios entre administraciones fiscales de informaciones relativas a estas decisiones a escala mundial. Estas informaciones proporcionarán a las administraciones fiscales datos sobre los riesgos potenciales que pesan sobre las bases de imposición.

Se espera que los intercambios tengan un efecto disuasivo por el hecho de que los contribuyentes van a tomar conciencia de que las decisiones administrativas relativas a una transacción o un acuerdo que podrían conllevar problemas de BEPS serán comunicadas a las otras administraciones fiscales concernidas que así podrán tomar medidas apropiadas para resolver estos problemas.

El Sistema Común de Transmisión es la plataforma tecnológica (servidor a servidor SFTP; navegador HTTPS) común confidencial elegida para que las administraciones fiscales puedan intercambiar bilateralmente informaciones con fines fiscales, y en particular cantidades considerables de informaciones en virtud de los estándares mínimos sobre las decisiones administrativas en materia fiscal y las declaraciones país por país. También servirá para otros intercambios bilaterales como el intercambio automático de informaciones de las cuentas financieras establecida por la OCDE, Norma Común de Declaración (NCD)[104].

Por ello, la información intercambiada debía ser accesible, cuando proceda, a todos los demás Estados miembros y el ámbito del intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia formulados, modificados o renovados a una persona o grupo de personas, que esa persona o grupo de personas tenga derecho a invocar, debía abarcar todas las formas que pueda adoptar el acuerdo (con independencia de su carácter vinculante o no y del modo en que se formule).En el ámbito de la UE, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que derogó la Directiva 77/799/CEE, contemplaba la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los estados miembros, si bien sobre categorías de renta y de patrimonio de carácter no financiero y sobre la base de que la información estuviera disponible.

Con objeto de ampliar a las cuentas financieras el ámbito del intercambio automático de información entre los estados miembros, de forma compatible y coordinada con el Estándar común de comunicación de información (ECCI) elaborado por la OCDE, con anterioridad se había aprobado la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 (DAC 2), que modificaba la Directiva 2011/16/UE, para disponer el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras titularidad de residentes no sujetos a impuestos. al tiempo que establecía un marco para dicho intercambio a escala mundial. La DAC 2 no será la única modificación, le han sucedido la meritada DAC 3, la DAC 4 (Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de informes país por país), DAC 5 (Directiva (UE) 2016/2258 sobre acceso a información y documentos para prevenir el blanqueo de capitales para conocer los beneficiarios efectivos) y, hace unos días, la DAC 6 (Directiva (UE) 2018/822 para propiciar el intercambio automático y obligatorio de información sujeta a comunicación sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva entre autoridades tributarias de la Unión, a través de la red común de comunicación desarrollada por la UE).

[104] El Estándar Común de Reporte (ECR/CRS) fue desarrollado en respuesta al llamamiento de los líderes del G-20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014. *Vid. Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición, 27 Marzo 27, 2017. DOI http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es.

Marco del intercambio de informaciones relativas a decisiones administrativas en materia fiscal[105]

<table>
<tr><td colspan="4">Campo de intercambio espontáneo obligatorio de informaciones relativas a los resúmenes de decisiones administrativas</td></tr>
<tr><td colspan="2">Categorías de decisiones administrativas</td><td colspan="2">País receptor de las informaciones</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Decisiones administrativas específicas para un contribuyente afectado por regímenes preferenciales.</td><td rowspan="3">1</td><td rowspan="3">Para las decisiones administrativas 1 a 3: país de residencia del conjunto de partes vinculadas con las cuales el contribuyente realice una transacción para la que se ha acordado una decisión administrativa o da lugar a una renta procedente de las partes vinculadas que se benefician de un régimen preferencial; y el país de residencia de la sociedad matriz directa y de la sociedad matriz última.</td></tr>
<tr><td>2</td><td>Acuerdos preliminares transfronterizos y unilaterales sobre los precios de transferencia y otras decisiones administrativas unilaterales (p.e. decisiones administrativas complejas) que cubren precios de transferencia o la aplicación de principios de precios de transferencia.</td></tr>
<tr><td>3</td><td>Decisiones administrativas transfronterizas que dan lugar a un ajuste unilateral a la baja de la base imponible para el contribuyente que no está directamente reflejado en las cuentas financieras/comerciales del contribuyente.</td></tr>
<tr><td>4</td><td>Decisiones administrativas relativas a un Establecimiento Permanente.</td><td>2</td><td>Para las decisiones administrativas que conciernan a un Establecimiento Permanente, la sede o bien el país del establecimiento permanente; y el país de residencia de la sociedad matriz directa y de la sociedad matriz última.</td></tr>
<tr><td>5</td><td>Decisiones administrativas concernientes a una parte vinculada.</td><td rowspan="2">3</td><td rowspan="2">Para las decisiones administrativas relativas a intermediarios, el país de residencia de cualquiera de las partes vinculadas que haga pagos al intermediario (directa o indirectamente); y el país de residencia del beneficiario efectivo último de los pagos hechos al intermediario; y el país de residencia de la casa matriz y de la casa matriz última.</td></tr>
<tr><td>6</td><td>Cualquier otro tipo de decisión administrativa que, en ausencia de intercambio espontáneo, conlleve problemáticas de BEPS (siempre y cuando haya sido decidido por el Fórum sobre prácticas fiscales perniciosas en el Marco Inclusivo).</td></tr>
<tr><td colspan="4">Se aplica a las decisiones administrativas antiguas y nuevas</td></tr>
</table>

[105] Fuente OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS, Rapport d'étape juillet 201-juin 2017*, preparado por el Secretariado de la OCDE y aprobado por el Marco Inclusivo con ocasión de su tercera reunión celebrada los días 21 y 22 de junio de 2017. La traducción es responsabilidad personal.

ISBN: 978-84-7777-556-0

1.2. El criterio de la actividad sustancial: alinear la fiscalidad con la creación de valor

1.2.1. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas – los regímenes preferenciales*

Combatir las prácticas perniciosas significa que los beneficios fiscales de los regímenes preferenciales solo serán otorgados cuando exista una actividad substancial soportada y desplegada por la entidad a la que se los concede.

El estándar mínimo prevé que los regímenes preferenciales deben satisfacer el criterio de actividad substancial.

Referido a los regímenes de propiedad intelectual y de patentes, significa que los beneficios fiscales concedidos deben estar relacionados y en proporción con las actividades de investigación y desarrollo subyacentes.

Con el criterio de la actividad sustancial se trata de impedir el traslado de los beneficios obtenidos por ingresos procedentes de la explotación de la propiedad intelectual, en la medida que las jurisdicciones fiscales no podrán ofrecer un trato preferencial más que por los beneficios derivados de la propiedad intelectual generada por actividades de investigación y desarrollo dirigidas por el propio contribuyente y con posibilidades de subcontratación limitadas.

El criterio de la actividad sustancial se introdujo en el informe de 2014 a través del conocido como **enfoque del nexo** (*nexus approach*), por el que **los beneficios fiscales** derivados de un régimen de patentes (*patent box*) solo se concederán a contribuyentes que hayan soportado y controlado los gastos de investigación y desarrollo para la obtención de las mismas. Este enfoque, así formulado, fue modificado y sustituido en el informe final de la Acción 5, a instancias de Alemania y de Reino Unido, por el **enfoque del nexo modificado** (*modified nexus approach*), porque el enfoque del nexo penalizaba excesivamente a contribuyentes que adquirieran intangibles o subcontrataran actividades de investigación y desarrollo a partes vinculadas.

La modificación, por una parte, introduce un mecanismo de elevación del incentivo fiscal (*up lift*), permitiendo que el contribuyente incluya dentro de los gastos incentivables los costes de adquisición y de gastos externalizados a partes vinculadas, siempre que la suma de estos no superen el 30 por 100 del total de los gastos de investigación y desarrollo. La renta susceptible de ser desgravada estará en función del porcentaje que representen los gastos incentivables (gastos realizados directamente por el contribuyente + costes de adquisición y de externalización con el límite del 30 por 100) sobre el total de gastos realizados. Esta elevación de los gastos incentivables al tiempo que permite que los contribuyentes reciban beneficios fiscales si realizan las actividades de investigación y desarrollo, haciéndose responsables de la mayor parte de la creación del valor, reconoce la posibilidad de que se puedan adquirir intangibles o externalizar parte de los gastos de investigación y desarrollo.

Por otra parte, en la necesidad de adaptarse, se amplía **el ámbito temporal de aplicación del incentivo fiscal**. Así, se acuerda que las jurisdicciones que tienen un régimen de patentes (*patent box*) en vigor lo tenían que adaptar antes del 30 de junio de 2016 mediante los procedimientos legislativos pertinentes que, en todo caso, han debido iniciarse

en 2015. Y se establece un régimen transitorio para que aquellos contribuyentes que hayan estado aplicando un régimen de patentes no alineado con los criterios del enfoque del nexo modificado continúen haciéndolo como máximo hasta el 30 de junio de 2021.

1.2.2. *Impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales*

Para evitar la utilización abusiva de los convenios fiscales los países se han comprometido a **incorporar disposiciones antiabuso en sus convenios de doble imposición**, así como una **declaración explícita**, insertada **en cada convenio**, precisando que n**o tiene por objeto crear posibilidades de no imposición o de imposición reducida** resultante de prácticas de evasión.

Se trata de que los convenios tributarios solo cumplan su vocación inicial, **evitar la doble imposición, sin crear oportunidades de doble no-imposición involuntaria de los ingresos generados por actividades transnacionales a través de su elusión o evasión**.

La utilización abusiva de los convenios fiscales y, en particular, la creación de estructuras con fines de comerciar con los convenios (*treaty shopping*) han devenido para las empresas multinacionales en un instrumento clásico de planificación fiscal consistente en recurrir a sociedades de cartera *ad hoc* formando una red para beneficiarse de las cláusulas de los convenios de doble imposición ventajosas.

Se confía en que este estándar mínimo de la Acción 6 tenga efecto generalizado y duradero, y que desaparezcan esas posibilidades de elusión cuando los países hayan cumplido su compromiso, sea por su adhesión al Convenio Multilateral[106], sea por la puesta al día de los convenios de doble imposición por medio de negociaciones bilaterales. Su implementación constituye una evolución decisiva en el paisaje de la planificación y del fraude fiscal internacional.

1.3. Mecanismos de resolución de controversias para acrecentar la seguridad

1.3.1. *Incrementar la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias*

La Acción 14 establece como estándar mínimo la implementación de procedimientos amistosos, facilitar el acceso a estos procedimientos, la regulación de las controversias haciéndolas objeto de un procedimiento amistoso así como la ejecución de acuerdos amistosos.

La Convención Multilateral es uno de los medios principales puesto disposición de los países y jurisdicciones para conformar ciertos elementos ligados a las convenios fiscales de este estándar mínimo.

Diversos países han anunciado medidas para reforzar la regulación de las controversias haciéndolas objeto de un procedimiento amistoso, trazar orientaciones más claras concernientes a los procedimientos administrativos a seguir por los procedimientos amistosos o concluir acuerdos bilaterales sobre la manera de resolver problemas recurrentes de fiscalidad internacional.

---

[106] Véase apartado siguiente.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Otros muchos países, entre los que se encuentra España, se han comprometido a instaurar un mecanismo de arbitraje obligatorio y vinculante que obliga a las administraciones fiscales a recurrir al arbitraje en el caso de que las controversias no se haya arreglado en un lapso de tiempo determinado.

Un grupo de países signatarios del Convenio Multilateral ya han aceptado la instauración de un mecanismo de arbitraje obligatorio y vinculante.

Coincidiendo con la implementación de la Acción 14 BEPS, la UE ha elaborado la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea[107], introduciendo, junto a un procedimiento amistoso mejorado, un procedimiento de dictamen vinculante emitido por una Comisión Consultiva o una Comisión de resolución alternativa de litigios que podrá aplicar cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos para resolver el litigio de manera vinculante como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de «la última mejor oferta»).

1.3.2. *El Convenio Multilateral*

El Convenio Multilateral (Instrumento Multilateral) para la puesta en marcha de las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, propugnado en la Acción 15, fue elaborado en París el 24 de noviembre de 2016 y firmado en la ceremonia celebrada el 7 de junio de 2017 en la sede de la OCDE, depositaria del mismo[108]. Más de 100 países y jurisdicciones participaron en su elaboración en virtud del mandato conferido por los ministros de finanzas y los gobernadores de los bancos centrales de los países del G20[109].

A día de hoy[110] 78 países han firmado el instrumento multilateral y seis jurisdicciones han declarado su intención de firmarla comprometiéndose a poner al día sus re-

---

[107] DOUE 14.10.2017 ES L 265 y en https://www.boe.es/due/2017/265/L00001-00014.pdf. El preámbulo de la Directiva justifica su adopción en las diferentes interpretaciones o modos de aplicar por los Estados miembros las disposiciones de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales, o el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) (Convenio de Arbitraje de la Unión), la necesidad de que existan mecanismos en la Unión que garanticen la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de tales tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular los litigios que dan lugar a doble imposición, y la insuficiencia de los mecanismos existentes previstos en los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión para resolver de modo efectivo dichos litigios en todos los casos de manera oportuna y la puesta de manifiesto de algunas deficiencias importantes, en particular en lo que se refiere al acceso al procedimiento y en lo que se refiere a la duración y la conclusión efectiva del procedimiento.

[108] Toda la información en http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm.

[109] https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/beps-action-15-mandat-instrument-multilateral-mesures-relatives-conventions-fiscales.pdf.

[110] En el último acceso a la lista efectuado el 23 de junio de 2018 aparecen (última actualización a 5 de junio de 2018) 78 signatarios y partes firmantes y seis jurisdicciones que han declarado su intención de firmar la Convención (Argelia, Estonia, Kazajastán, Líbano, Omán y Swazilandia). http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf. La declaración de España en relación a Gibraltar y Gran Bretaña está disponible en: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlideclaration-spain.pdf.

des de convenios fiscales para tomar en cuenta el conjunto de medidas del Proyecto BEPS. EEUU no ha firmado el Convenio Multilateral.

El Convenio Multilateral no entraba en vigor de forma inmediata, sino que precisaba que al menos cinco estados hubieran depositado el instrumento de ratificación. La entrada en vigor se produciría el primer día del cuarto mes posterior a la fecha en la que se depositara el quinto instrumento de ratificación y, obviamente, sólo había de entrar en vigor en relación con aquellos convenios en los que los dos estados firmantes hubieran ratificado el Convenio Multilateral. Después de la ratificación de Eslovenia el Convenio entrará en vigor el 1 de julio de 2018, adquirirá existencia jurídica en las cinco jurisdicciones (recientemente lo ha ratificado Serbia)[111] y conforme a las reglas previstas en el mismo su contenido comenzará a tener efecto con respecto a los convenios fiscales existentes a partir de 2019.

El Convenio Multilateral traspondrá las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 en los Convenios tributarios bilaterales y supondrá la modificación de millares convenios internacionales de doble imposición bilaterales y pondrá en marcha los estándares mínimos adoptados para prevenir la utilización abusiva de los convenios fiscales y mejorar la regulación de las diferencias garantizando un grado suficiente de flexibilidad para tomar en cuenta las políticas fiscales específicas relativas a los convenios tributarios[112].

Tres son las características que se predican del Convenio Multilateral: flexibilidad, complejidad y solidez.

Flexibilidad, en cuanto ofrece soluciones diversas sin detrimento de los estándares mínimos. En el mismo acto de la firma del Convenio Multilateral, los estados firmantes comunicaron una lista provisional de opciones y reservas a determinados preceptos del mismo, preceptos que no se aplicarán o que se prevén aplicar con determinados matices. Dicha lista de reservas será definitiva o se verá modificada cuando el estado en cuestión deposite el instrumento de ratificación correspondiente.

Complejidad, porque a la vista del texto del propio Convenio y de las opciones y reservas manifestadas por los distintos países, resultará una tarea compleja la aplicación correcta de los convenios para evitar la doble imposición.

---

[111] Eslovenia realizó el depósito del quinto instrumento de ratificación el 22 de marzo de 2018 con el que el Convenio Multilateral ya entraba en vigor. Hasta entonces lo habían presentado Austria (22 de septiembre de 2017), Isla de Man (19 de octubre de 2017), Jersey (15 de diciembre de 2017) y Polonia (23 de enero de 2018). La última en ratificarlo ha sido Serbia, el día 5 de junio de 2018, en la que entrará en vigor el 1 de octubre de 2018 .

[112] En palabras del Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, «la adopción de este instrumento multilateral marca un punto de inflexión en la historia de la fiscalidad (…) evitará a los países deber de encarar múltiples negociaciones y renegociaciones bilaterales para implementar las modificaciones relativas a los convenios tributarios que resultan del Proyecto BEPS. Sobre todo, la implicación de más de 100 jurisdicciones contribuirá a garantizar una puesta en marcha coherente del Proyecto BEPS, mayor certeza y previsibilidad para las empresas y un mejor funcionamiento del sistema tributario internacional en beneficio de los ciudadanos».

ISBN: 978-84-7777-556-0

Algunos estados han anunciado su intención de publicar versiones consolidadas de los convenios que podrían facilitar su correcta aplicación. Mientras tanto, será necesario un minucioso análisis del texto de los convenios en vigor, de sus protocolos, del Convenio Multilateral y de las reservas realizadas al mismo por los estados firmantes.

Solidez, en cuanto cubre los estándares mínimos del Proyecto BEPS:

Para prevenir contra la utilización abusiva de los convenios de doble imposición, el Convenio Multilateral pretende implantar una serie de medidas propuestas en el Plan de Acción BEPS para luchar contra la denominada planificación fiscal agresiva.

Entre estas medidas destaca el firme propósito de los estados firmantes de luchar contra el abuso de convenio (*tax-treaty shopping*) mediante la inclusión en los mismos de una cláusula de propósito principal, según la cual el convenio no resultará de aplicación en aquellos casos en los que el principal propósito de una estructura o transacción sea beneficiarse del tratamiento fiscal favorable que otorgue el convenio en cuestión.

El Informe de la Acción 6 proporciona, al efecto, una cláusula simplificada y una cláusula detallada sobre las limitaciones de los beneficios del tratado. Dado que la cláusula de limitación de beneficios convencional requiere una personalización bilateral sustancial, lo que podría ser difícil en el contexto del instrumento multilateral, el instrumento multilateral no incluye una cláusula detallada que limite los beneficios convencionales.

También incorpora las medidas de la Acción 7 para evitar el uso artificial del estatus de Establecimiento Permanente, principalmente, por medio de acuerdos de comisionistas.

Asimismo incorpora los mecanismos de la Acción 14 relativos a la mejora en la resolución de las controversias, especialmente, la posibilidad de aplicar mecanismos de arbitraje obligatorio y vinculante adoptado por 28 países firmantes.

Ciertos signatarios del Convenio Multilateral han dado prioridad a la implementación de las medidas previstas por el estándar mínimo con vistas a considerar la adopción de otras disposiciones en un estadio ulterior[113].

2. Modernización de las reglas fiscales internacionales

Para combatir las prácticas BEPS, además del establecimiento de los estándares mínimos y la firma de la Convención Multilateral, se han actualizado los estándares fiscales internacionales en vigor, los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, para adaptación y modificación de los convenios bilaterales existentes, y los Principios de Precios de Transferencia de la OCDE para que las reglas adoptadas favorezcan un mejor alineamiento entre el lugar de imposición y el lugar de creación de valor y de la actividad económica subyacente.

[113] Entre los estados firmantes se encuentran jurisdicciones tradicionalmente relevantes en el ámbito de la fiscalidad internacional como Luxemburgo, Irlanda u Holanda, y otras que hasta hace no mucho tiempo figuraban en la lista española de paraísos fiscales, como Guernsey, Jersey, Chipre o Hong Kong. Como hemos dicho, Estados Unidos no ha firmado el Convenio Multilateral.

A) Puesta al día del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE

La actualización del MCDI OCDE se ha producido el día 19 (21 versión leída) de noviembre de 2017 en versión condensada y el 18 de diciembre de 2017 la OCDE presentó la nueva edición de su modelo de convenio tributario, el cual incorpora los cambios desarrollados bajo el proyecto BEPS. La versión completa del Convenio Tributario Modelo de la OCDE, incluyendo el articulado, comentarios, posiciones de países no miembros y notas históricas, será publicada en 2018.

Las modificaciones de la edición 2017 del MCDI OCDE, sus Comentarios y notas reflejan la consolidación de las medidas resultantes del trabajo de la OCDE y G20 sobre el Proyecto BEPS, específicamente aquellas que tratan de:

- La neutralización de los efectos de mecanismos híbridos incompatibles (Acción 2)
- Impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales, prevenir la aplicación de beneficios del tratado en circunstancias inapropiadas (Acción 6)
- Mejorar la resolución de controversias (Acción 14)
- Prevenir o evitar la evasión artificiosa del estatus de Establecimiento Permanente (Acción 7)

En particular, conforme a la Acción 7, se modifica la **definición de establecimiento permanente** que figura en el artículo 5 MCDI OCDE para luchar contra el recurso a una planificación puramente formal bajo la forma de acuerdos de comisionista y acuerdos negociados anticipadamente en el extranjero, se actualizan las exoneraciones específicas de las que se benefician ciertas actividades contempladas en el artículo 5.4, y se ajusta una regla específica antiabuso para impedir a los grupos multinacionales fragmentar sus actividades en el interior de un país para evitar el estatus de Establecimiento Permanente.

A corto plazo se espera que las medidas sean aplicadas por medio del Convenio Multilateral a un gran número de convenios fiscales existentes y que se incorporen a los convenios bilaterales en proceso de negociación.

A largo plazo, la integración de las medidas BEPS en el MCDI OCDE deberá tener un impacto mayor en la medida que los países podrán inspirarse en el MCDI OCDE en los convenios bilaterales que se concluyan como lo hicieron en el pasado[114].

---

[114] El modelo del convenio tributario de la OCDE, un modelo utilizado para realizar acuerdos tributarios bilaterales, juega un rol crucial en la eliminación de barreras fiscales para el comercio e inversión internacionales. Es la base de la negociación y aplicación de tratados tributarios bilaterales entre países, diseñado para ayudar a los negocios la vez que previene la elusión y evasión fiscal. El modelo OCDE también establece los medios para dirimir de manera uniforme los problemas más comunes que surgen en el campo de la doble imposición internacional.

El modelo OCDE requiere constantes revisiones para adaptar las nuevas circunstancias fiscales afectadas por la evolución de la economía mundial. El Grupo de Trabajo N 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE cumple esta necesidad y su trabajo se traduce en regulares cambios de Modelo. Se ha publicado actualizaciones del mismo en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017.

Cuando la OCDE publicó el primer borrador del Convenio en 1963, apenas una docena de acuerdos estaba en vigor. Desde entonces, el convenio modelo ha facilitado la negociación bilateral entre países y

ISBN: 978-84-7777-556-0

B) Incorporación de los cambios al MCDI ONU

Paralelamente, el Comité de Expertos de Naciones Unidas para la cooperación internacional en materia fiscal ha adoptado las modificaciones al Modelo de Convenio de Doble Imposición de Naciones Unidas para integrar las principales recomendaciones del Proyecto BEPS, comprendiendo las recomendaciones enunciadas en la Acción 7 sobre la noción de Establecimiento Permanente así como el estándar mínimo sobre la utilización abusiva de los convenios fiscales de la Acción 6.

C) Revisión de los Principios de Precios de Transferencia

Los Principios de Precios de Transferencia han sido revisados en función del Proyecto BEPS.

Las Acciones 8, 9 y 10 tratan cuestiones de precios de transferencia que conciernen a las transferencias de activos corporales (Acción 8), los riesgos asumidos y la utilización de capital (Acción 9) y otras transacciones fuertemente expuestas a un riesgo de BEPS (Acción 10).

El informe final sobre estas acciones conlleva orientaciones nuevas y de carácter general que conciernen a precios de transparencia y tienen la finalidad de vigilar que los resultados fiscales, en el caso de transacciones controladas, sean, en substancia, conformes con la creación de valor. Estas orientaciones han sido integradas en mayo de 2016 en los Principios de Precios de Transferencia de manera que las nuevas orientaciones surtan inmediato efecto en la legislación fiscal interna de numerosos países y que las mismas tengan una acción persuasiva en muchas otras.

Las modificaciones aportadas a los Principios de Precios de Transparencia de la OCDE y al MCDI OCDE por el Proyecto BEPS han permitido realizar avances en la implementación de más importantes normas fiscales internacionales y remodelar el paisaje de la fiscalidad de las empresas a escala mundial.

Se ha tratado de que las Administraciones fiscales estén mejor preparadas para luchar contra la transferencia de beneficios por grupos multinacionales por medio de mecanismos tales como:

- La atribución contractual de riesgos a las filiales poco gravadas que no tienen capacidad para asumir estos riesgos;
- La aportación de capitales por una entidad que no dispone de recursos necesarios para generar estos capitales; y
- La planificación fundada sobre la simple detentación de un activo inmaterial por una entidad que no ejerza funciones creadoras de valor tal como la implementación, la mejora, la protección y la explotación del activo inmaterial.

---

ha hecho posible una deseada armonización entre acuerdos bilaterales en beneficio tanto de los contribuyentes como de las administraciones nacionales. Hay alrededor de 3.500 acuerdos tributarios en vigor alrededor del mundo basados en el modelo OCDE, el cual se actualiza periódicamente.

Dentro de la prosecución de las tareas por los integrantes del Marco Inclusivo, en materia de precios de transferencia se están llevando a cabo simultáneamente cuatro ejes de trabajo distintos. Primero, la revisión de las instrucciones relativas a la aplicación del método transaccional de reparto de beneficios para mejorar la correspondencia entre la creación de valor de una empresa multinacional y el importe de la renta imponible que declara. Segundo, la elaboración orientaciones suplementarias para la atribución de los beneficios a los establecimientos permanentes, con apoyo en los trabajos de la Acción 7 relativo a la nueva definición de establecimiento permanente integrada en el Modelo de Convenio de la OCDE[115]. Tercero, elaboración de nuevas instrucciones para el cálculo de los precios de transferencia aplicables a las transacciones financieras entre los miembros de un grupo de sociedades bajo un control común, basadas en el cálculo de la tasa de rendimiento sobre la financiación ajustado por relación a los riesgos, el precio de los servicios de garantía intragrupo y de gestión centralizada de la tesorería así como la valoración de la ventaja derivada de la sinergia de grupo relacionada con compañías de seguro cautivas. Cuarto, la elaboración de orientaciones para implementar el enfoque que trata las transferencias de activos intangibles de difícil valoración para los que el Informe de 2015 de las Acciones 8-10 del Proyecto BEPS ha definido nuevas instrucciones[116].

---

[115] La existencia de un EP puede ser establecida en razón de las actividades conducidas por un agente dependiente que, en la práctica, es una empresa asociada en la mayor parte de los casos.

[116] El día 21 de junio de 2018 la OCDE ha publicado dos informes que contienen instrucciones para las administraciones fiscales sobre la aplicación del enfoque relativo a los activos incorporales difíciles de valorar e instrucciones revisadas sobre el método de participación en los beneficios: *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles (under BEPS Action 8)* y *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method (under BEPS Action 10)* en http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf y http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf.

Las nuevas instrucciones relativas a los activos inmateriales de difícil valoración tratan de obtener un entendimiento y práctica común de las administraciones fiscales de los ajustes a realizar en aplicación del enfoque referente a estos activos. Estas instrucciones debería mejorar la coherencia y reducir el riesgo de doble imposición económica presentando los principios que deben sostener la implementación de este enfoque. Las instrucciones incluyen igualmente un cierto número de ejemplos con la finalidad de clarificar la puesta en marcha de este enfoque en diferentes escenarios y tratan de la interacción entre este enfoque y el acceso al procedimiento amistoso del convenio de doble imposición aplicable. Estas instrucciones han sido formalmente incorporadas a los Principios aplicables en materia de precios de transferencia en anexo al Capítulo VI.

Las instrucciones revisadas sobre el método de participación en los beneficios (Acción 10 del Plan de Acción BEPS) se incorporarán a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, reemplazando el texto anterior sobre el método transaccional de participación en los beneficios en el Capítulo I.

ISBN: 978-84-7777-556-0

3. Convergencia progresiva en la adopción de otras medidas

Las medidas del Proyecto BEPS comportan un número de disposiciones que pueden ser puestas en vigor en las legislaciones nacionales y en muchos ya lo han sido. Aunque no entran dentro de los estándares mínimos, se observa un consenso general en los distintos países para proteger sus bases de imposición y existe el compromiso de converger progresivamente en lo que concierne a la limitación de los intereses (Acción 4), la neutralización de los montajes híbridos (Acción 2), el diseño de normas de transparencia fiscal internacional eficaces que afectan a las Sociedades Extranjeras Controladas (Acción 3), el acrecentamiento de la transparencia merced a reglas de declaración obligatoria para exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción 12).

Es de esperar que el despliegue de tales medidas pongan coto a la planificación fiscal agresiva, que generalmente viene actuando a través de las deducciones de intereses excesivos, instrumentos híbridos y entidades híbridas y filiales vacías de sustancia, junto con la adopción de las reglas de declaración obligatoria para identificar los dispositivos que usan los grupos multinacionales para librarse de las medidas BEPS.

4. La economía digital (Acción 1)

En marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 encomendaron a la OCDE, bajo los auspicios del Marco Inclusivo sobre BEPS, la elaboración de un informe provisional sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía que debía estar finalizado para abril de 2018.

En el ínterin, se ha proseguido el estudio de los desafíos que plantea la economía digital contemplados en la Acción 1 del Plan BEPS, poniéndose de manifiesto la existencia de un amplio consenso en que la adopción de las medidas correctoras de las prácticas BEPS aportaría soluciones a un gran número de riesgos de doble no imposición ligados a la economía digital.

En el curso de los trabajos, se han analizado aproximaciones específicas como crear un punto de conexión fiscal fundado en la presencia económica significativa, la práctica de una retención en la fuente sobre ciertas categorías de transacciones digitales y la creación de un impuesto de igualación (nivelación, perecuación), sin llegar a un acuerdo en parte por la necesidad de hacer unas evaluaciones más profundas de estas opciones y en parte porque se ha entendido que otras medidas del Proyecto BEPS tengan un impacto significativo sobre esta problemática y atenuarían a largo plazo los desafíos de la economía digital.

Sin embargo, se ha observado que los países podrían introducir ciertas opciones en su legislación nacional, a condición de que respeten las obligaciones actuales que emanan de sus tratados, o bien, en los nuevos convenios fiscales bilaterales. De hecho, un número creciente de países han adoptado disposiciones para instaurar medidas para gravar las actividades digitales y los modelos económicos

altamente digitalizados de diferentes maneras, lo que podría constituir un desafío mayor.

El encargo ha cristalizado en la elaboración del informe provisional consagrado a los desafíos fiscales planteados por la economía digital aparecido el 16 de marzo de 2018 con el beneplácito de más de 110 miembros del mismo[117]. El informe final está previsto para 2020 y habrá un informe de seguimiento en 2019[118].

Este informe continua los trabajos abordados en el Informe de 2015 sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS. Presenta un estado de situación de los trabajos del Marco Inclusivo sobre la economía digital y las reglas fiscales internacionales hasta

---

[117] *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS*. El 30 de mayo de 2018 se ha publicado la versión en francés *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 Cadre inclusif sur le BEPS*. Se pueden descargar en DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en y en http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-fr.

[118] La UE se ha hecho eco de la problemática y falta de consenso y adopción de medidas provisionales expresadas por la OCDE en el Informe definitivo de 2015 de la Acción 1 y en los trabajos que vierten en el Informe provisional de 2018 sobre la misma se hace eco la UE —en el marco de las acciones del Mercado Único Digital— en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo del pasado 21 de septiembre de 2017 , pero ante la carencia de soluciones políticas y el criterio de que las empresas que operan en la UE deben pagar sus impuestos allí donde se generen los beneficios y el valor, dice, «ha llegado el momento de actuar» y lanza un nuevo programa como complemento de los ya realizados en la mejora del IS tanto en la UE como a nivel internacional, sobre la base de avanzar en las negociaciones sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), vuelta a relanzar por la Comisión en 2016 . Sin embargo, como llegar a una solución razonable entre países para reflejar y asignar el valor generado en la economía digital puede llevar tiempo, baraja medidas más inmediatas complementarias y a corto plazo como la de establecer un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales; una retención a cuenta sobre las transacciones digitales; una tasa sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales o la actividad publicitaria.

La Comunicación fue seguida de las conclusiones adoptadas por el Consejo Europeo en su reunión de 19 de octubre de 2017 (doc. EUCO 14/17) y el Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017 (FISC 346 ECOFIN 1092) que esperaban la presentación de las oportunas propuestas de la Comisión para principios de 2018 «teniendo en cuenta el desarrollo actual de los trabajos de la OCDE y tras la evaluación de la viabilidad jurídica y técnica así como del impacto económico de las medidas que podrían tomarse ante los desafíos de la fiscalidad de la economía digital».

Atendiendo a las citadas conclusiones, la Comisión, al hilo del Informe provisional de la OCDE sobre la Acción 1, presentó el 21 de marzo de 2018, al mismo tiempo, dos propuestas de Directiva. Una, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales (ISD) que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales [COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS)], a modo de impuesto de igualación sobre el volumen de negocios generados en Europa por las empresas digitales y otra, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, acompañada de anexos 1 a 3 (relativos a la lista de impuestos a los que se refiere la propuesta, los servicios digitales que comprende y los servicios que no se consideran digitales) COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS). La primera tiene por objeto crear un nuevo impuesto sobre los servicios digitales del 3% sobre los ingresos imponibles provenientes de servicios digitales (ISD), cuya gestión se realiza mediante el sistema de ventanilla única y la segunda incorporar al Impuesto sobre Sociedades un nuevo elemento que tendrá la consideración de establecimiento permanente (EPPDS) que se añadirá al resto de elementos incluidos como EP en el IS respectivo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

el año 2020 y describe las repercusiones de la transformación digital sobre otros aspectos del sistema fiscal.

Del informe provisional cabe destacar, en espera de una solución mundial que, dice, llevará tiempo diseñar, consensuar e implementar, la existencia de países que pretenden adoptar una medida provisional para someter a gravamen el valor generado en sus respectivas jurisdicciones que, de lo contrario, quedaría exento de impuestos, poniendo así en entredicho la equidad, sostenibilidad y aceptación pública del sistema. No habiendo consenso sobre la misma, el Informe reproduce el marco conceptual de referencia al que habrán de remitirse los países que están a favor de adoptar medidas provisionales para tomar en cuenta algunas restricciones o limitaciones, entre ellas, las que establecen que tales medidas deben estar en línea con las obligaciones internacionales vigentes; que deben ser provisionales, abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas; que deben minimizar el riesgo de sobreimposición y que han de estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación. De igual modo, el Informe considera, como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada bajo su jurisdicción que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales.

En el campo de la **imposición indirecta (IVA/TVA/TPS**[119]**)** el propósito es lograr la equidad de las reglas de juego aplicables a proveedores y prestadores extranjeros y nacionales. Así se han definido principios directores y mecanismos de implementación:

- Atribución de competencia de cobro de los impuestos sobre el consumo en caso de transacciones transnacionales empresa-consumidor final (**B2C**) de servicios y de bienes inmateriales al país en el que está situado el cliente conforme al **principio de destino y recaudación en el país del consumidor**.Estos enfoques han sido integrados en los Principios directores (directrices) para la aplicación del IVA/ TVA/VAT/GSD[120].
- En las importaciones de bienes de escaso valor, los principales enfoques posibles presentados consisten en **bajar o suprimir los techos de exención del IVA/TVA en la importación de bienes de escaso valor**[121].

---

[119] Impuesto sobre los Productos y Servicios.

[120] *International VAT/GST Guidelines*, OECD, 2017. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS,* Éditions OCDE *2017,* http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr.

[121] La UE ha sido pionera en la adopción del principio de gravamen en destino de los servicios prestados por vía digital. En el Plan de Acción sobre el IVA de la UE aprobado el 7 de abril de 2016, en lo relativo al comercio electrónico en el mercado único, entre otras medidas, preveía la extensión de la ventanilla única existente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a todo el comercio electrónico transfronterizo, incluyendo las ventas a distancia y la eliminación de la exención en el IVA para las importaciones de bienes de escaso valor. Respecto de estas últimas previsiones, la Directiva (UE) 2017/2445 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017(DOUE de 29 de diciembre de 2017, L 348/7-22) lleva a cabo la ampliación de la miniventanilla única a las ventas a distancia de bienes, tanto intracomunitarias como procedentes de terceros países para simplificar drásticamente la recaudación del IVA y ha sentado las bases para la derogación del régimen de exención para los pequeños envíos de es-

Los trabajos futuros en materia de IVA conllevarán la elaboración de orientaciones para la implementación de medidas y el seguimiento y evaluación de las medidas comprometidas en el Proyecto BEPS sobre esta materia.

La primera componente de estas orientaciones acompañará especialmente a la implementación coherente de mecanismos administrativos y de identificación simplificados, incluso para proveedores extranjeros.

La segunda componente tratará del papel desempeñado por las plataformas *online* (en línea) y otros intermediarios en la recaudación del IVA sobre las ventas *online*, poniendo el acento en la concepción y la aplicación de las medidas que tratan de garantizar el cobro eficiente y efectivo del IVA sobre las actividades generadas y conducidas vía estas plataformas e intermediarios.

5. Cajas de herramientas para países en desarrollo

Paralelamente a los trabajos de elaboración de los informes definitivos, sobre la base de una encuesta consagrada en 2014 a los problemas prioritarios en materia de BEPS a los que se enfrentan los países de menor renta, la OCDE comenzó a trabajar con otras organizaciones internacionales para la puesta a punto de una serie de cajas o conjunto de herramientas o guías prácticas[122] con la vista puesta en los países que no disponen de capacidades suficientes y carecen de datos comparables destinadas a aportar respuestas concretas a estos problemas.

Los conjuntos o cajas de herramientas publicados y previstos[123] son relativas a:

— Incentivos fiscales: para los países en vías desarrollo que hayan puesto este tema en cabeza de sus preocupaciones, este documento ha sido el primero en aparecer en octubre de 2015[124]. En el se examina la eficacia de los incentivos fiscales teniendo en cuenta los costes y ventajas conexas), así como las mejores prácticas en materia de aplicación, de seguimiento y evaluación de los incentivos fiscales[125].

---

caso valor, en cuya virtud las importaciones de bienes de escaso valor que no excedan un valor total de hasta 22 EUR están exentas del IVA. La ampliación de la ventanilla única a las ventas a distancia y la supresión de esta exención tendrá lugar a partir del 1 de enero de 2021.

[122] En ocasiones las traducciones al español de las expresiones *toolkits* o *boîtes à outils* utilizan la expresión *guías prácticas*.

[123] Último acceso 26 de junio de 2018.

[124] *«Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment», A REPORT TO THE G-20 DEVELOPMENT WORKING GROUP BY THE IMF, OECD, UN AND WORLD BANK* (inglés), *«Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu», RAPPORT DU FMI, DE L'OCDE, DES NATIONS UNIES ET DE LA BANQUE MONDIALE AU GROUPE DE TRAVAIL DU G20 SUR LE DÉVELOPPEMENT* (versión en francés). Publicados en 15 de octubre. Disponibles en http://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax.htm.

[125] A instancias del G20 la Plataforma de Colaboración Fiscal, bajo la responsabilidad de los Secretariados y agentes de las cuatro organizaciones mandatadas, se había elaborado en julio de 2016 el informe en inglés *Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries* y francés *Renforcer l'efficacité du soutien extérieur au renforcement des capacités fiscales dans les pays en développement. Rapport destiné à être présenté aux ministres des Finances du G20*. La demanda se había producido en el contexto de la toma de conciencia de la necesidad imperiosa de elaborar sistemas

ISBN: 978-84-7777-556-0

— Ausencia de datos comparables: tiene por objetivo ayudar a los países en desarrollo a remediar las dificultades ligadas al acceso a datos comparables, y, en ausencia de comparables, a seguir otros enfoques de cálculo de precios de transferencia que respondan a los principios internacionalmente reconocidos. Ha sido publicada en junio de 2017 junto con un informe complementario sobre para reducir la brecha de información sobre los precios de los minerales vendidos en formas intermedias[126].

— Tarificación de los productos minerales: la industria extractiva representa uno de los principales desafíos en materia de BEPS para los países en vías de desarrollo. Informes que analizan las prácticas de fijación de los precios y las cadenas de aprovisionamiento en el caso del oro, del cobre, del mineral de hierro han sido presentadas a los países en desarrollo y refinadas teniendo en cuenta sus observaciones. Otros dos estudios de casos relativos al carbón térmico y al diamante bruto están en curso de elaboración. Esta caja de herramientas ha sido publicada en junio de 2017 con la caja de herramientas sobre la falta de datos comparables[127]. Complementariamente, para estos países ricos en minerales, con una oportunidad excepcional para incrementar sus ingresos tributarios, se ha observado que las empresas multinacionales que los explotan están transfiriendo rentas a través de deducciones excesivas de intereses erosionando las bases imponibles de dichos países. Con base en la Acción 4 el Centro de Política y de Administraciones Fiscales de la OCDE ha desarrollado en mayo de 2018 un proyecto de consulta en el marco de un programa de cooperación con el Foro Intergubernamental sobre la Explotación Minera, los Minerales, los Metales y el Desarrollo Sostenible (FIG)[128], a fin de ayudar a los funcionarios de impuestos a reforzar sus defensas con esta forma de práctica BEPS. Estos trabajos se añaden a la acción llevada por la Plataforma para la colaboración fiscal en la elaboración de cajas de herramientas sobre las cuestiones fiscales prioritarias que afectan a los países en vías de desarrollo.

---

fiscales sólidos en los países de bajas rentas y en vías de desarrollo. La primera conferencia mundial de la Plataforma de Colaboración Fiscal sobre fiscalidad y los objetivos del desarrollo sostenible tuvo lugar los días 14-16 de febrero de 2018 en Nueva York (http://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax).

[126] www.oecd.org/fr/fiscalite/la-pct-publie-une-boite-a-outils-sur-la-question-dumanque-de-comparables-en-matiere-d-analyses-de-prix-de-transfert.htm.

[127] «*Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*. Incluye un informe complementario: *Reduciendo la brecha de información sobre los precios de los minerales vendidos en formas intermedias*», «*A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses*. Including a supplementary report on *Addressing the Information Gaps on Prices of Minerals Sold in an Intermediate Form*», «Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert Incluant un rapport complémentaire : Combler le manque d'informations sur les prix des minéraux vendus sous une forme intermédiaire». Disponibles en http://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax.htm y http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/plateforme-de-collaboration-sur-les-questions-fiscales.htm.

[128] http://igfmining.org/tax-avoidance-guidance-document/.

— Transferencias indirectas de activos: descripción de diferentes enfoques para aplicar las reglas relativas a la fiscalidad sobre las transferencias indirectas (la venta de una entidad ubicada en un país que posee un activo «inmueble» ubicado en otro país, por un no residente del país donde se encuentra el activo), presentación de mecanismos eficaces de identificación de estas transacciones y mejores procedimientos de recaudación de impuestos. Se ha publicado un borrador de consulta[129].
— Documentación de precios de transferencia: este conjunto de guías tiene como objetivo proporcionar orientación, documentos estándar y modelos de legislación para facilitar la implementación de los nuevas obligaciones de documentación de precios de transferencia definidos en la Acción 13 del Proyecto BEPS.
— Negociación de convenios fiscales: este conjunto de herramientas describirá las cuestiones de política tributaria que los países en desarrollo de bajos ingresos deben considerar antes de concluir un tratado fiscal bilateral, y proporcionará orientaciones relativas a las negociaciones como tales.
— Pagos que tienen por efecto erosionar la base imponible: Estos trabajos proporcionarán un soporte para mejorar el tratamiento de ciertas categorías de pagos, tales como intereses, cánones, regalías, honorarios de gestión o facturación por servicios intragrupo.
— Reestructuración de cadenas de suministro: la guía proporcionará orientaciones, en particular concernientes al sector de telecomunicaciones, las industrias extractivas y la remuneración de servicios intragrupo.
— Evaluación de los riesgos de las prácticas BEPS: este conjunto de guías tiene por objetivo evaluar los riesgos ligados a las prácticas BEPS y a las medidas correctivas puestas en marcha en los países en desarrollo para luchar contra estas prácticas, prestando atención particular a los riesgos ligados a los precios de transparencia.

[129] *«BORRADOR DE CONSULTA: Tributación de las transferencias indirectas transnacionales – Una guía práctica», «PROJET SOUMIS À COMMENTAIRES : L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger – une boîte à outils», «DISCUSSION DRAFT: The Taxation of Offshore Indirect Transfers— A Toolkit»*. Disponibles también en http://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax.htm.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Los desafíos fiscales de la economía digital: luces y sombras de la Acción 1 BEPS e incidencia en el Concierto Económico[1]

Francisco José NOCETE CORREA[2]

Sumario: I. EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN FISCAL EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL. II. EL CARÁCTER POTENCIALMENTE ELUSIVO DE LA ECONOMÍA DIGITAL. III. EL DIVERSO ALCANCE DE LA ACCIÓN 1 BEPS RESPECTO A LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS PLANTEADOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL. IV. LA ELUSIÓN FISCAL EN LA ACCIÓN 1 BEPS: MEDIDAS ENCAMINADAS A EVITAR LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES EN LA ECONOMÍA DIGITAL. 1. Estrategias de planificación fiscal agresiva presentes en los modelos de negocio de la economía digital. 2. Medidas destinadas a evitar la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. 3. Medidas destinadas a evitar la utilización de los precios de transferencia como mecanismo de erosión de bases imponibles. V. OTROS RETOS DE CARÁCTER FISCAL EN LA ACCIÓN 1 BEPS: PROPUESTAS ALTERNATIVAS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL. 1. Creación de un nuevo nexo basado en la «presencia económica significativa». 2. Sometimiento a una retención en el Estado de la fuente. 3. Establecimiento de un «gravamen de equiparación». VI. LA INCIDENCIA DE LA ACCIÓN 1 BEPS EN EL CONCIERTO ECONÓMICO: UN EJERCICIO DE POLÍTICA-FICCIÓN TRIBUTARIA.

[1] El presente trabajo se desarrolla en el marco del proyecto de investigación titulado «Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la Información. Propuestas para la adaptación del Sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales» (DER2014-55677-R), financiado por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad - Secretaría de Estado de Investigación, Desarrollo e Innovación, dentro del Programa Estatal de Investigación, Desarrollo e Innovación orientada a los Retos de la Sociedad 2013-2016.

[2] Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales

I. EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANIFICACIÓN FISCAL EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Existe un amplio consenso doctrinal[3] a la hora de situar el origen del *Plan de acción BEPS* en una campaña desarrollada por medios de comunicación y otros agentes sociales que, partiendo de una extrapolación efectuada tras el análisis de un reducido número de casos[4], alertaba sobre la escasa tributación efectiva de las grandes multinacionales, especialmente de aquellas pertenecientes al ámbito de la denominada «economía digital»[5], como consecuencia de la utilización de diversas estrategias de planificación fiscal que escapan al alcance de la generalidad de los contribuyentes y que, aunque no puedan calificarse *stricto sensu* como ilegales resultan, cuando menos, moralmente reprobables[6].

Partiendo de esta premisa, ya en uno de los primeros documentos que lo conforman[7], el *Plan de acción BEPS* mostró su interés en propiciar, en primer lugar, una reconfiguración de los límites de la planificación fiscal lícita o legítima así como, en segundo lugar, por identificar determinados comportamientos desarrollados por parte de las empresas multinacionales que, aun no resultando *jurídicamente reprochables*, son constitutivos de conductas *moralmente reprobables* por provocar la

[3] GARCÍA NOVOA, C., «Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2015, p. 46; MARTÍN LÓPEZ, J., «La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal…y foral», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Directores), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco,* IVAP, Oñati, 2016, p. 209; MORENO GONZÁLEZ, S., «Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo», en MORENO GONZÁLEZ, S. (Directora), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital,* Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 99.

[4] ARMESTO MACÍAS y BERROJALBIZ ZABALA se hacen eco de las críticas formuladas al *Plan de acción BEPS* por haber partido de la idea, preconcebida o extrapolada a partir del análisis de un reducido número de casos, de que las multinacionales pagan menos impuestos de los que deberían, sin que previamente se hubieran presentado estudios concluyentes que avalaran tal afirmación, circunstancia reconocida por la propia OCDE en el primer documento elaborado, en 2013, en el marco de dicho *Plan de acción BEPS*. *Vid.* ARMESTO MACÍAS, D. y BERROJALBIZ ZABALA, I., «El programa BEPS y su repercusión en la normativa común y foral», *Forum Fiscal*, núm. 224, 2016, p. 34.

[5] En este sentido, se refiere MACARRO OSUNA a la polémica social suscitada por la menor tributación efectiva soportada fuera de Estados Unidos por las empresas del sector digital en comparación con las dedicadas a la comercialización de productos tradicionales que se deriva de los datos aportados por la *Securities and Exchange Commision (SEC)* estadounidense, que sirvieron de base a la apertura de diversos procedimientos de investigación tanto en Estados Unidos como en Europa. *Vid.* MACARRO OSUNA, J.M., «Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE,* Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 82.

[6] Un buen ejemplo de la perspectiva desde la que los medios de comunicación han abordado esta cuestión lo encontramos en SERRALLER, M., *¿Por qué pagas más impuestos que Apple? Trampas y montajes de las grandes empresas y de los millonarios para no pagar*, Conecta, Barcelona, 2014.

[7] OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios,* Ediciones OCDE, París.

ISBN: 978-84-7777-556-0

falta de alineación de las bases imponibles con la realidad económica de cada jurisdicción[8].

Es, precisamente, esa evolución hacia la consideración como operaciones potencialmente constitutivas de erosión de bases imponibles o traslado de beneficios de todas aquellas situaciones en las que se produce una desalineación entre el lugar donde se genera una renta y aquel otro en el que dicha renta resulta sometida a gravamen la que desborda los contornos de la planificación fiscal lícita o legítima y, al mismo tiempo, sitúa en el centro del debate las actividades que resultan inherentes a unos modelos de negocio, como son los propios de la economía digital, que se caracterizan por la posibilidad de ser desarrolladas a distancia.

En efecto, antes del desarrollo del *Plan de acción BEPS*, la planificación fiscal internacional constituía una manifestación de la autonomía privada que, en sí misma considerada y despojada de cualquier otra calificación que exigiera el análisis casuístico de las concretas transacciones realizadas permitía, mediante la articulación de un conjunto de operaciones, la persecución de un fin de optimización fiscal consistente en la evitación, minoración o diferimiento de la tributación que resultaba legítimo siempre y cuando tales operaciones no constituyesen meros instrumentos de ocultación de la realidad, o implicasen un uso artificioso de los mismos con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal[9].

Atendiendo a la definición aportada, resulta evidente que la legitimidad de la planificación fiscal internacional estaba estrechamente vinculada a dos conceptos de innegable trascendencia jurídica, como son las nociones de *evasión* y *elusión fiscal*.

Así, por lo que respecta a la primera de las nociones mencionadas, nos encontraríamos ante un supuesto de *evasión fiscal* o *tax evasion*, en lugar de ante una legítima operación de planificación fiscal internacional, cuando se intente sustraer al control administrativo la realización de un determinado hecho imponible con la finalidad de infringir la norma que establece la obligación de pago derivada de la realización del mismo. En este caso, el contribuyente incurre en una conducta antijurídica frente a la que procede la adopción de medidas de naturaleza sancionadora que requieren, con carácter previo, el conocimiento del hecho por la autoridad fiscal competente, que se valdrá de los medios de control a su disposición para su descubrimiento.

---

[8] Asumiendo un punto de partida que, como tempranamente indicaron MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, resulta cuestionable por confundir dos planos, el de la realidad jurídica y el de los reproches morales, que deberían quedar separados y que sólo puede conducir a provocar conflictos entre la Administración y los contribuyentes. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., «El plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, núm. 1/2014, p. 112.

[9] En este sentido, véase SÁNCHEZ HUETE, M. A., «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2010, p. 11 de la versión electrónica (disponible en www.aranzadidigital.es).

La *elusión fiscal* nos remite, por el contrario, a aquel proceder que, sin incurrir en infracción de las disposiciones normativas aplicables, tiene como objetivo evitar, disminuir o diferir en el tiempo el impacto fiscal derivado de la realización de determinados hechos o actividades, sea a través de la utilización de las opciones legalmente existentes[10], sea a través de la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas mediante las que se evita la realización del hecho imponible[11].

Atendiendo precisamente a la definición aportada del fenómeno de la *elusión fiscal*, contemplamos la posibilidad de encuadrar bajo el mismo dos tipos de conductas tan distintas como las que pueden dar lugar a una *economía de opción* o al *abuso del Derecho*, pues mientras que la primera de ellas supone la conjunción entre el reconocimiento de la autonomía privada y la necesidad, «derivada de la afirmación del principio de legalidad tributaria, de tipificación de los hechos imponibles que originan el nacimiento de la obligación tributaria, permitiendo la elección por el contribuyente de aquellas formas jurídicas que no implican la realización de la conducta a la que se asocia la obligación de contribuir»[12], la segunda se articula mediante la planificación de operaciones artificiosas cuya única finalidad es la obtención de un ahorro fiscal que conlleva la vulneración de una norma imperativa y debe corregirse mediante la aplicación de la norma eludida.

Pues bien, en nuestra opinión, sólo la última de las conductas descritas se enmarcaría dentro de la denominada *tax avoidance*, entendiéndose que la connotación peyorativa asociada al concepto de *elusión fiscal* se corresponde únicamente con aquellos supuestos en los que dicha elusión trae causa de conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria o abuso del Derecho, constituyendo un concepto más difuso que el de *evasión fiscal* frente al que, desde una perspectiva estrictamente jurídica, la respuesta se ha articulado fundamentalmente a través de la formulación de cláusulas antiabuso que, bajo determinadas condiciones como la artificiosidad o la falta de propósito negocial, impiden que una operación concreta pueda beneficiarse de un tratamiento fiscal privilegiado previsto para otros fines.

Coherentemente con las afirmaciones que acabamos de realizar, consideramos que aunque la planificación fiscal internacional se sitúa necesariamente en la órbita de la *elusión fiscal,* como afirma MARTÍN LÓPEZ, sus fórmulas son, en principio, perfectamente lícitas, convirtiéndose en jurídicamente inadmisibles sólo cuando se acude a instrumentos anormales que conducen a una reducción de la tributación no acorde con la ratio de la norma de cobertura aplicada[13], momento en el que la planificación fis-

[10] Estaríamos en presencia de los supuestos tradicionalmente denominados *economías de opción*, que suponen la elección del contribuyente entre dos opciones fiscales igualmente válidas.

[11] Nos encontraríamos ante un supuesto constitutivo de *fraude de ley* o, como se denomina en nuestra legislación interna, *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

[12] En este sentido, véase SÁNCHEZ HUETE, M. A., «Hacia una planificación fiscal…», *op. cit.*, p. 9.

[13] MARTÍN LÓPEZ, J., «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2015, p. 21 de la versión electrónica (disponible en www.aranzadidigital.es).

ISBN: 978-84-7777-556-0

cal se sitúa en el terreno del abuso del Derecho o *tax avoidance*, mereciendo entonces la tradicional calificación de «abusiva» o la más reciente de «agresiva».

No es ese, sin embargo, el canon aplicado en el *Plan de acción BEPS* para enjuiciar la legitimidad de la planificación fiscal internacional desarrollada por los operadores económicos, sino que, tras apuntar al aprovechamiento por parte de las empresas de las divergencias existentes entre las normativas tributarias estatales e internacionales para reducir su tributación como principal causa generadora de las prácticas elusivas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios[14], se produce una asimilación entre estas prácticas elusivas y las estructuras de planificación fiscal agresiva a través de las que dichas prácticas se articulan, cuya nota característica radica en la realización de conductas que no son abiertamente defraudatorias (*tax evasion*) sino fundamentalmente *elusivas* (*tax avoidance*) derivadas del aprovechamiento de las lagunas normativas generadas por la interacción de las normativas tributarias estatales e internacionales.

Una vez efectuada dicha asimilación, los trabajos desarrollados en el marco del Plan de acción BEPS insisten en la «desconexión creciente entre el lugar donde se llevan a cabo las inversiones y las actividades que generan valor y el lugar donde se declaran los beneficios a efectos fiscales»[15] como la nota distintiva de las prácticas elusivas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, identificando como prácticas elusivas o *tax avoidance* aquellas estrategias de planificación fiscal que provoquen la desalineación entre las rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen y el lugar en el que se generaron. Se consuma así una asimilación entre *prácticas elusivas BEPS* y *planificación fiscal agresiva* que no supone, sin embargo, la aportación de definición alguna sobre esta última al tiempo que, y esto es lo que resulta más preocupante, manifiesta una absoluta falta de correspondencia con los conceptos tradicionalmente utilizados en los ordenamientos jurídicos estatales y en los propios instrumentos normativos internacionales para configurar el abuso del Derecho o el fraude a la ley tributaria.

Como certeramente indican CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA[16], más que ante un nuevo concepto legal diseñado para prevenir prácticas fiscales abusivas, la noción de planificación fiscal agresiva diseñada por la OCDE constituye una «pseudocategoría» creada, entre otros motivos, con el propósito de inducir a los contribuyentes al abandono de determinados esquemas de planificación fiscal lícitos pero que provocan efectos indeseados, introduciendo una considerable confusión conceptual, así como elementos emocionales y morales en relación con la obligación del pago de impuestos y el modelo de cumplimiento tributario presentes en el contexto de la *res-*

[14] En este sentido, véase OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, París, pp. 7 y 8.

[15] OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión…*, *op. cit.*, pp. 24 y 25.

[16] CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A., «Una aproximación al concepto de «Planificación Fiscal Agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE (primera parte)», *Análisis Tributario*, núm. 337, 2016, pp. 18 y 22.

ponsabilidad social empresarial, con la clara finalidad de limitar, a través de los programas de cumplimiento cooperativo y buen gobierno corporativo en materia tributaria, el margen de planificación fiscal legítima que corresponde a los contribuyentes.

Desde luego, no puede negarse que la introducción de esta «pseudocategoría» haya conseguido, al menos parcialmente, su objetivo, especialmente en el ámbito de la economía digital, donde ya existen ejemplos de multinacionales que han modificado su estructura empresarial para limitar el daño reputacional al que se estaban viendo sometidas como consecuencia de la presión ejercida en muchos países europeos[17], pero a costa de introducir una noción de perfiles imprecisos que erosiona inexorablemente el más elemental principio de seguridad jurídica y que cierne la sombra de la sospecha sobre todas aquellas actividades empresariales susceptibles de provocar una desalineación entre el lugar de generación de las rentas y aquél en el que se produce su sometimiento a gravamen, sin considerar que existen modelos de negocio, como sucede con los propios de la economía digital, que presentan entre sus características la posibilidad de desarrollarse sin contar con una presencia física en el lugar de utilización del bien o prestación del servicio que aquellas proveen, convirtiendo así a la economía digital en un sector potencialmente elusivo.

II. EL CARÁCTER POTENCIALMENTE ELUSIVO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Ninguna duda cabe de que las nuevas tecnologías han permitido la aparición de unos modelos de negocio que comparten los caracteres de digitalización, interactividad y anonimato que son inherentes a aquéllas, introduciendo en el mercado una serie de factores operativos que eran parcialmente desconocidos, tales como la posibilidad de desmaterialización de los bienes que son objeto de comercio o la eliminación de los intermediarios que habitualmente operaban en una transacción tradicional, que unidos a la considerable reducción de los costes asociados al desarrollo de una actividad comercial, han permitido el surgimiento de las «micromultinacionales», un nuevo tipo de empresa que ha propiciado un aumento exponencial de las transacciones comerciales, favoreciendo la deslocalización de las actividades económicas y la creación de un mercado global que ha potenciado problemáticas sobradamente conocidas en el ámbito tributario, como la relativa a la falta de adecuación de las categorías jurídico-tributarias tradicionales para asegurar que las manifestaciones de riqueza generadas en este nuevo contexto tecnológico resulten sometidas a gravamen de manera sistemática y coherente, garantizando su sujeción a un tratamiento fiscal equivalente al que resulta aplicable a las rentas generadas en otros sectores de la economía.

[17] A ese castigo reputacional atribuye acertadamente MACARRO OSUNA la reciente constitución, por parte de *Amazon*, de filiales en algunos de los países europeos donde desarrolla su actividad empresarial a través de su plataforma electrónica de ventas. *Vid.* MACARRO OSUNA, J. M., «Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coordinador), *Erosión de la base imponible…*, *op. cit.,* p. 91.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El *Informe final sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS*: *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (en adelante, «Acción 1 BEPS»), pese a no desconocer las características inherentes a la economía digital[18], entre las que reviste singular importancia la movilidad tanto de los activos intangibles como de los usuarios presentes en unos nuevos modelos de negocio susceptibles de reubicar las funciones comerciales esenciales en determinados tipos de actividad y de generar ingresos de muy diversa naturaleza[19], con evidentes consecuencias sobre el reparto de la potestad tributaria entre los Estados que pueden presentar conexión con dichas actividades e ingresos, ha pretendido alcanzar su finalidad específica —evitar la erosión de bases imponibles manifestada por el auge de la economía digital— persiguiendo todas aquellas situaciones en las que se produce una desalineación entre el lugar de generación de la renta y la jurisdicción en la que resultan sometidas a gravamen, aunque obviando la formulación de propuestas concretas acerca del necesario replanteamiento de los principios de asignación impositiva internacional e incluso, en algunas ocasiones, la posibilidad de que dicha desalineación no tenga su origen en razones de índole fiscal, sino en la propia naturaleza de la actividad empresarial desarrollada.

Al considerar que toda situación en la que se produce una desalineación entre el lugar de generación de una renta y aquel otro en el que resulta sometida a gravamen resulta potencialmente elusiva, la *Acción 1 BEPS* está asumiendo como presupuesto previo que el Estado donde se utilizan, consumen o prestan determinados bienes o servicios digitales tiene *derecho a gravar* los beneficios derivados de dichas actividades empresariales y, al proceder de este modo, sitúa a la economía digital, atendiendo a sus singulares rasgos distintivos, como sector en el que se desarrollan todas las prácticas de erosión de bases imponibles a cuya eliminación tiende el *Plan de Acción BEPS*[20].

En otras palabras, la *Acción 1 BEPS* identifica a la economía digital como el compendio de todos los males que en la actualidad afectan al sistema fiscal internacional, al confluir en ella todas las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a las que se pretende hacer frente mediante las medidas antielusivas previstas en cada una de las acciones específicas que conforman el *Plan de acción BEPS*, medidas que no tienen como objetivo el establecimiento de nuevas reglas de reparto de la potestad tributaria en el ámbito de la fiscalidad internacional que garanticen un

---

[18] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ediciones OCDE, París, párrafos 151 y ss.

[19] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 116 y ss.

[20] Una percepción compartida también en el *Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital* elaborado por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea al afirmar que, basándose en los datos publicados hasta la fecha, los riesgos de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios son especialmente importantes en el ámbito de la economía digital y se explican por una combinación de factores, como son la mayor juventud y dinamismo de estas empresas, el hecho de que muy raramente abonan dividendos, la ausencia de presencia física en los mercados en los que operan o la capacidad de generar enormes beneficios en un muy corto espacio de tiempo. *Vid.* CE, *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, de 28 de mayo de 2014, p. 24.

tratamiento adecuado de estos problemas desde una perspectiva global, sino que basculan sobre la eliminación de los conflictos negativos de imposición que se traducen en una pérdida en la recaudación tributaria de los Estados, por lo que mientras las medidas antielusivas cuya adopción se propone permitan evitar esa pérdida de recaudación, no resulta necesario afrontar con carácter inmediato un debate más amplio acerca de la obsolescencia de las reglas y principios en los que se sustenta el actual sistema fiscal internacional.

El planteamiento efectuado en la *Acción 1 BEPS* acerca del carácter potencial o intrínsecamente elusivo de la economía digital evoca dos cuestiones fundamentales que, sin embargo, no son abordadas en la misma.

En primer lugar, la posibilidad de someter a la economía digital, dadas sus especiales características, a un régimen tributario específico exclusivamente aplicable a la misma mediante el que soslayar las dificultades que derivan del carácter intrínsecamente elusivo que a aquélla corresponde al provocar situaciones de desalineación entre el lugar de generación y el de tributación de las rentas, propuesta cuya viabilidad exigiría la previa delimitación de la economía digital como sector independiente y la inexistencia —en el ámbito de la economía tradicional— de actividades empresariales sustancialmente idénticas a aquellas que la conforman[21], pues lo contrario supondría introducir un tratamiento fiscal asimétrico absolutamente injustificado.

En nuestra opinión, la inviabilidad de dicha propuesta deriva de la propia imposibilidad de efectuar una delimitación precisa de lo que deba entenderse actualmente como «economía digital», toda vez que como se afirma en la propia *Acción 1 BEPS*, de una parte, a medida que la economía integra la tecnología digital, resulta cada vez más difícil segmentarla, por lo que intentar aislarla como sector independiente obligaría inevitablemente a trazar fronteras arbitrarias entre todo lo que es digital y lo que no lo es[22], mientras que de otra, la economía digital no genera problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios exclusivos y aislados, aunque sus características puedan potenciar los riesgos de prácticas elusivas[23].

En consecuencia, entendemos que la cuestión de mayor relevancia que desde una perspectiva jurídico-tributaria se deriva de la utilización de tecnologías digitales en el desarrollo de actividades empresariales como la comercialización de bienes y servicios

---

[21] En esta misma línea indica RAMOS PRIETO que el dilema de fondo que parece querer dilucidarse es si la economía digital constituye o no un sector económico netamente diferenciado respecto de los modelos de negocio tradicionales, circunstancia que, en caso de respuesta afirmativa, implicaría la necesidad de diseñar y aplicar un tratamiento tributario alternativo bastando, en caso contrario, con la adaptación parcial de los principios, categorías y reglas donde se aprecien las insuficiencias más relevantes. *Vid.* RAMOS PRIETO, J., «Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coordinador), *Erosión de la base imponible…*, *op. cit.*, p. 28.

[22] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 115.

[23] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 241. Buena prueba de ello es el propio carácter transversal que presenta la *Acción 1 BEPS*, que no prevé mecanismos antielusivos específicos, sino que remite a los diseñados con carácter general en el resto de acciones.

ISBN: 978-84-7777-556-0

no es la relativa a su pretendida singularidad sustancial respecto a otras actividades empresariales efectuadas por cauces tradicionales, sino justamente el carácter transnacional inherente a la expansión de unas herramientas que han potenciado los efectos de la globalización sobre unos principios y conceptos clásicos de la fiscalidad internacional, fuertemente vinculados a la noción de soberanía tributaria estatal, que no estaban pensados para hacer frente a la deslocalización, artificiosa o no, de las rentas derivadas del desarrollo de unas actividades empresariales respecto de las que resulta difícil determinar la jurisdicción en la que se genera la riqueza susceptible de ser sometida a gravamen.

En segundo lugar, intentar alinear el lugar de tributación de las rentas con el lugar donde éstas se entienden generadas en la forma en la que ha pretendido hacerlo la *Acción 1 BEPS*, esto es, únicamente a través de la remisión a los mecanismos antielusivos previstos en el resto de acciones o a través de la «pseudocategoría» de la planificación fiscal agresiva, pero sin pretender modificar las actuales reglas de reparto de la potestad tributaria, que permiten que las rentas, en general, y los beneficios empresariales, en particular, no resulten sometidos a gravamen necesariamente en el lugar donde pudieran entenderse generados, conduce a resultados incoherentes e insatisfactorios, además de inducir a la proliferación de sospechas acerca de la legitimidad de determinadas actividades empresariales desarrolladas sin la necesidad de contar con una presencia física en un determinado territorio que son, asimismo, las más habituales en los modelos de negocio que integran la economía digital.

En este sentido, atendiendo a la delimitación de los modelos de negocio propios de la economía digital efectuada tanto en la *Acción 1 BEPS* como en el *Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital* elaborado por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea[24], y centrándose en la necesidad de identificar sus aspectos esenciales desde una perspectiva tributaria, HEMMELRATH y WILCOX[25] distinguen tres tipos de modelo de negocio en la economía digital, como son el *modelo de comercio electrónico físico* —consistente en la venta de bienes tangibles a través de una plataforma de Internet—, el *modelo de comercio electrónico digital y de servicios en la nube* —en el que los productos se transmiten directamente a través de medios telemáticos o los consumidores pagan por acceder al *software* ubicado en un servidor— y el *modelo pluridimensional* —en el que existen varios niveles de actividad, consistiendo el primero en una actividad que permite el acceso y uso gratuito de servicios digitales a cambio de determinados datos personales que son usados, en un segundo nivel, para su comercialización con fines publicitarios o de otro tipo—.

---

[24] *Vid.* CE, *Report of the Commission Expert Group on Taxation…*, *op. cit.*, p. 27 y OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 160.

[25] HEMMELRATH, A. y WILCOX, E., «AOA, BEPS, E- Commerce – «Permanent Establishment» in Flux», en JOCHUM, H. *et al.* (Directores), *Practical Problems in European and International Tax Law (Essays in honour of Manfred Mössner)*, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Ámsterdam, 2016, p. 126.

Como indican los citados autores[26], mientras que en el primero de los modelos de negocio señalados se puede llegar a constatar la existencia de un nexo con el Estado en el que se generan los beneficios derivados de la venta de bienes tangibles a los clientes que pudiera justificar el sometimiento a gravamen por el Estado de la fuente[27], en los otros dos modelos no existe ningún tipo de conexión física con el Estado de residencia de los clientes o con aquel otro Estado donde éstos han adquirido y/o utilizado dichos bienes o servicios[28].

Respecto de los dos modelos de negocio mencionados en último lugar, resulta evidente que el problema que suscitan radica en determinar cuándo existe el derecho de someter a gravamen las rentas generadas por el desarrollo de las actividades empresariales que les son inherentes y cómo puede justificarse ese gravamen, conforme al actual sistema de tributación internacional, en ausencia de la existencia de una presencia física o un punto de conexión alternativo con un determinado Estado, así como qué parte de la renta obtenida debe considerarse susceptible de ser sometida a gravamen en ese Estado.

Evidentemente, las características que corresponden a estos modelos de negocio suscitan la posibilidad de que tales modelos puedan ser utilizados para separar artificialmente las rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen de las actividades que las generan, pero sin que ello conduzca a afirmar que toda situación de ausencia de imposición sobre una actividad desarrollada en el ámbito de la economía digital derive de la utilización de una estructura de planificación fiscal mediante la que se haya pretendido evitar el nacimiento de la obligación tributaria, pues tal consecuencia puede surgir también cuando las actividades que generan las rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen no presentan un vínculo económico suficiente que justifique la conexión con la soberanía tributaria del Estado que pretende gravarlas y que, conforme a los principios configuradores del sistema fiscal internacional vigentes, actualmente siguen exigiendo la constatación de una presencia física en el territorio del Estado en cuestión.

En línea con los postulados asumidos en el *Plan de acción BEPS* en virtud de los cuales, de una parte, el Estado donde se utilizan, consumen o prestan determinados bienes o servicios digitales tiene *derecho a gravar* los beneficios derivados de dichas actividades empresariales y, de otra, permiten calificar como traslado de beneficios o erosión de bases imponibles todo supuesto, lícito o ilícito, en el que se produce una desalineación entre el lugar de generación de una renta y el lugar de sometimiento a

---

[26] *Vid.* HEMMELRATH, A. y WILCOX, E.: «AOA, BEPS, E- Commerce – «Permanent Establishment» in Flux», en JOCHUM, H. *et al.* (Directores): *Practical Problems…*, *op. cit.*, p. 127.

[27] Aunque ello exija la reconfiguración de determinadas actividades o elementos tradicionalmente considerados como auxiliares o accesorios como constitutivos de una presencia física suficiente a efectos de justificar su sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente.

[28] Piénsese, por ejemplo, en el supuesto en el que un determinado sujeto residente en un Estado adquiera un bien o se suscriba a un determinado servicio cuando se encuentre en un país distinto al que constituye su residencia y la del proveedor de ese bien o servicio.

ISBN: 978-84-7777-556-0

gravamen de la misma, el mantenimiento de una mínima coherencia debería haber conducido, en puridad, a que la *Acción 1 BEPS* hubiera instado una alteración de los criterios de sujeción actualmente vigentes para justificar así, renunciando al tradicional criterio de tributación exclusiva de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de su perceptor excepto en aquellos supuestos en los que se verifica la existencia de un establecimiento permanente (en lo sucesivo, «EP»), el gravamen en el Estado de la fuente donde se considera generada la renta, modificación que entra en abierta contradicción con el posicionamiento tradicional de los Estados miembros de la OCDE acerca de las reglas de reparto de la potestad tributaria.

Como tempranamente advirtieron MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO[29] respecto al alcance de la *Acción 1 BEPS*, «[e]sta acción puede chocar frontalmente con una de las premisas del Plan de Acción, que, recordemos, era no reabrir el debate sobre la distribución de la jurisdicción tributaria tal y como está consagrado por el MC OCDE», pues este debate, además de los problemas de carácter político que implica, suscita considerables dificultades de carácter técnico especialmente presentes en los modelos de negocio de la economía digital, como serían los consistentes en localizar exactamente el lugar donde se entiende producida la renta de bienes y servicios desarrollados a escala mundial, en los que cada parte del proceso productivo aporta una porción al valor final del producto o del servicio prestado y respecto de los que la *Acción 1 BEPS*, lejos de dar respuesta, no ha facilitado la más mínima indicación, hasta el punto de que, como señala MORENO GONZÁLEZ, ni siquiera ha proporcionado orientación alguna sobre el significado de la expresión «creación de valor» en el ámbito de la economía digital, a pesar de que dicha delimitación conceptual «debería ser un prerrequisito en el establecimiento de unas reglas de atribución de beneficios en los modelos de negocio digitales»[30].

En definitiva, aunque la propia *Acción 1 BEPS*, admitiendo su carácter parcial y limitado a evitar las pérdidas de recaudación sufridas por los Estados mediante el establecimiento de determinadas medidas antielusivas, reconoció la existencia de desafíos derivados de la economía digital con una repercusión mayor al problema de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, que se circunscriben a la pregunta que gira en torno a la modalidad de asignación y reparto entre los distintos países de la potestad tributaria para someter a gravamen las rentas generadas por actividades transfronterizas en la era digital, no efectuó propuesta alguna al respecto[31], el *Informe provisional de 2018 acerca de los desafíos fiscales derivados de la digitalización* (en adelante, «Informe provisional de 2018») ya admite que las medidas antielusivas no necesaria-

[29] *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., «El plan de Acción de la OCDE…», *op. cit.*, p. 91.

[30] MORENO GONZÁLEZ, S., «Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo», en MORENO GONZÁLEZ, S. (Directora), *Tendencias y desafíos fiscales…*, *op. cit.*, p. 108.

[31] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 340.

mente darán respuesta a la cuestión relativa al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones[32] por lo que, finalmente, constatando la divergencia de opiniones existente entre los países concernidos y la dificultad real de llegar a propuesta de modificación alguna en un futuro cercano, anticipa que los países adheridos al Marco Inclusivo BEPS revisarán el criterio para la determinación de la existencia de un *nexo* y las *reglas de atribución de beneficios* en la medida en que se trata de conceptos fundamentales inherentes al reparto de la potestad tributaria entre las distintas jurisdicciones y a la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales correspondientes que estará sujeta a gravamen en una determinada jurisdicción, intentando alcanzar una solución consensuada que debería plasmarse en un informe final en 2020[33].

III. EL DIVERSO ALCANCE DE LA *ACCIÓN 1 BEPS* RESPECTO A LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS PLANTEADOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL

Como hemos intentado reseñar en los párrafos precedentes, los problemas tributarios planteados por la economía digital derivan de una situación en la que se ha producido una expansión de las transacciones internacionales efectuadas a distancia, esto es, sin contar necesariamente con una presencia física en el lugar de destino del bien o servicio, que no se ha visto acompañada de la adopción por parte de los Estados de medidas de coordinación fiscal tendentes a evitar los conflictos positivos y negativos de imposición que surgen de la superposición de soberanías tributarias sobre situaciones indicativas de capacidad económica que pueden presentar vínculos con varios de ellos.

Esta situación ha exacerbado problemas sobradamente conocidos en el ámbito de la fiscalidad internacional, como son los relativos a la localización de las actividades generadoras de rentas susceptibles de ser sometidas a gravamen, su vinculación con una determinada jurisdicción fiscal, los problemas de calificación de las rentas generadas por los activos intangibles y la determinación del valor atribuible a las operaciones realizadas entre partes vinculadas, a los que se suman los derivados de la utilización de prácticas elusivas para evitar el sometimiento a gravamen de estas transacciones internacionales efectuadas por un sujeto que no manifiesta una presencia física susceptible de justificar su sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente. Concretamente, intentando efectuar una delimitación más precisa de las cuestiones controvertidas, consideramos que pueden reconducirse a tres los problemas tributarios fundamentales planteados por los modelos de negocio de la economía digital.

---

[32] *Vid.* OCDE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project,* OECD Publishing, Paris, párrafo 312.

[33] *Vid.* OCDE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation…*, *op. cit.*, Capítulo 5.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En primer lugar, la problemática relativa a su posible utilización para evitar *artificiosamente* la existencia de una presencia física que justifique su sometimiento a gravamen conforme a los actuales principios y reglas de la fiscalidad internacional.

En segundo lugar, la delimitación de los *motivos* que, en ausencia de una presencia física derivada de las propias características del modelo de negocio desarrollado, pudieran justificar el sometimiento a gravamen de las rentas manifestadas por aquél en el Estado donde se consumen o utilizan los bienes o servicios que constituyen el objeto de dicho modelo de negocio.

En tercer lugar, la determinación de la *cuantía* de la renta que debe considerarse susceptible de ser sometida a gravamen en el Estado donde se consumen o utilizan los bienes o servicios que constituyen el objeto de un determinado modelo de negocio de la economía digital.

La *Acción 1 BEPS*, sin embargo, no aborda estas cuestiones con la misma intensidad sino que, en el mejor de los casos, como afirma DUARDO SÁNCHEZ respecto del conjunto del *Plan de acción BEPS*, «realiza cambios menores para contrarrestar determinadas prácticas de planificación fiscal agresiva, pero mantiene inalterados, los elementos principales de las instituciones de residencia y Establecimiento Permanente y con ellos las fuentes de crisis y conflicto»[34], por lo que cualquier análisis que pretenda efectuarse de la misma debe partir de la constatación de su carácter parcial y limitado exclusivamente al establecimiento de medidas que permitan atajar aquellas situaciones de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios existentes en el ámbito de la fiscalidad internacional que provocan la pérdida de ingresos tributarios por parte de los Estados[35], sin efectuar propuesta alguna tendente a solventar los problemas de seguridad jurídica, sobreimposición e incluso adecuación de los principios clásicos de asignación impositiva internacional al contexto económico actual[36].

El planteamiento que acabamos de exponer está tan presente en el análisis de los problemas tributarios planteados por la economía digital que efectúa la *Acción 1 BEPS* que se plasma en una estructura que, como han puesto de manifiesto DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, DURÁN RODRÍGUEZ e IRASTORZI SANTORI[37] centra su interés en la resolución de las cuestiones o situaciones de hecho que generan erosión de bases imponi-

---

[34] DUARDO SÁNCHEZ, A., «Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2017, p. 26 de la versión electrónica (disponible en www.aranzadidigital.es).

[35] Planteamiento que se infiere, entre otras, de manifestaciones como las efectuadas en la *Acción 1 BEPS* al afirmar que aumentar la recaudación sigue siendo la finalidad más importante de los tributos. *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 10.

[36] Sin que ello implique, sin embargo, que el *Plan de acción BEPS* desconozca la existencia de desafíos en el ámbito de la fiscalidad internacional con una repercusión mayor a los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que pretende atajar mediante la formulación de las correspondientes medidas antielusivas.

[37] DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, J., DURÁN RODRÍGUEZ, V. e IRASTORZI SANTORI, M., «La economía digital y el entorno BEPS», en SERRANO ANTÓN, F. (Director), *Fiscalidad Internacional,* sexta edición, volumen II, CEF, Madrid, 2015, p. 1138.

bles o traslado de beneficios identificadas en los capítulos 5 y 6 —cuya resolución no se prevé en la propia *Acción 1 BEPS*, sino en otras del *Plan de acción BEPS*—, planteando en los capítulos 7 y 8 otros retos de carácter fiscal que no requieren de una respuesta inmediata, siempre que los problemas de erosión de bases imponibles identificados en el capítulo 5 se resuelvan satisfactoriamente[38].

Resulta evidente, en consecuencia, el diverso alcance que la *Acción 1 BEPS* confiere, de una parte, a las medidas antielusivas integradas en las distintas acciones que conforman el *Plan de acción BEPS* cuya adopción se propone para hacer frente a los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios y, de otra, a las eventuales soluciones para abordar los desafíos fiscales generalizados planteados por la economía digital, cuya implementación no se recomienda, constituyendo meras alternativas teóricas que, al menos hasta el momento, no se han plasmado en propuestas concretas con aplicación práctica, razón que avala la necesidad de acometer su análisis de manera diferenciada.

IV. LA ELUSIÓN FISCAL EN LA *ACCIÓN 1 BEPS*: MEDIDAS ENCAMINADAS A EVITAR LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES EN LA ECONOMÍA DIGITAL

1. Estrategias de planificación fiscal agresiva presentes en los modelos de negocio de la economía digital

Previamente a la formulación de las correspondientes medidas antielusivas efectuada en el capítulo 6, la *Acción 1 BEPS* identifica en su capítulo 5 las estructuras de planificación fiscal presentes en los modelos de negocio de la economía digital susceptibles de generar supuestos de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta.

Por cuanto concierne a la *imposición directa*, se identifican cuatro grupos de estrategias coordinadas, consistentes en minimizar la carga tributaria en el Estado de la fuente, evitar la aplicación de ningún tipo de retención en ese mismo Estado de la fuente, eliminar o reducir los impuestos aplicables en el país intermediario y evitar los impuestos que debería abonar la matriz en su Estado de residencia efectiva[39].

Así, en primer lugar, la *minimización de la carga tributaria en el Estado de la fuente* puede conseguirse de distintas formas, como puede ser evitando la constatación de una presencia fiscalmente imponible mediante la realización de actividades para las que no resulte necesario contar con una presencia física en el país donde están los

[38] La propia *Acción 1 BEPS* admite el carácter parcial de su planteamiento al afirmar que no se recomendó adoptar ninguna de las soluciones alternativas para hacer frente a los desafíos fiscales generalizados planteados por la economía digital que propuso el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital, porque se esperaba que las medidas desarrolladas en el *Plan de acción* tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas *BEPS* identificados en el ámbito de la economía digital. *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 383.

[39] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 183 y ss.

ISBN: 978-84-7777-556-0

clientes, una situación muy habitual en los modelos de negocio que conforman la economía digital que, sin embargo, no constituye en sí misma ninguna práctica elusiva, salvo cuando se eluda artificialmente la imposición en el Estado de la fuente fragmentando las actividades empresariales desarrolladas entre las entidades que conforman un mismo grupo con la finalidad de que cada una de ellas, individualmente considerada, pueda considerarse como una actividad preparatoria o auxiliar no constitutiva de EP conforme a las excepciones contempladas en el artículo 5.4 del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE (en adelante, «MC OCDE»).

El mismo efecto anteriormente indicado puede conseguirse cuando, constatándose la presencia física de una filial o un EP del grupo en el Estado de la fuente, se minimizan los rendimientos que resultarían atribuibles a éstos atendiendo a las funciones efectivamente desarrolladas, riesgos asumidos y activos utilizados mediante la asignación contractual a otros miembros del grupo ubicados en países o territorios de baja tributación de estas funciones, riesgos y activos, de manera que no se refleje de manera fidedigna la auténtica actividad desarrollada por cada una de las entidades que conforman el grupo, por ejemplo, infravalorando los activos intangibles en el momento de atribuir su titularidad a la entidad vinculada ubicada en el país o territorio de baja tributación para, posteriormente, imputarle la mayor parte de los ingresos derivados de la actividad desarrollada por el grupo empresarial atendiendo a su condición de titular legal de dichos activos intangibles.

La reducción del gravamen en el Estado de la fuente también puede conseguirse, por último, incrementando el importe de los pagos fiscalmente deducibles efectuados por la filial o el EP ubicados en el Estado de la fuente en concepto de cánones, intereses o cuotas de servicio a otras entidades del grupo radicadas en países o territorios donde gozan de un tratamiento fiscal más favorable.

En segundo lugar, se contempla la posibilidad de *eludir la aplicación de las retenciones que el Estado de la fuente* pudiera establecer sobre los intereses o cánones abonados a entidades no residentes que procedan de pagadores ubicados en dicho Estado de la fuente mediante la canalización de tales pagos a través de sociedades pantalla creadas en países dotados de una red convencional favorable que no establece medidas eficaces para impedir el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

El capítulo 5 de la *Acción 1 BEPS* se refiere, en tercer lugar, a la posibilidad de *eliminar o reducir los impuestos aplicables en el país intermediario* mediante la localización de las funciones empresariales, activos y riesgos más relevantes, por ejemplo, a través de la generación de pagos excesivos fiscalmente deducibles efectuados a sociedades o establecimientos permanentes pertenecientes al mismo grupo empresarial ubicados en países o territorios de baja tributación dotados de regímenes preferenciales en concepto de cánones por la utilización de activos intangibles, intereses por préstamos o gastos de administración incurridos por la casa central, así como por la utilización de mecanismos híbridos asimétricos que permitan generar pagos fiscal-

mente deducibles en el país intermediario no sometidos a la correlativa tributación de los ingresos en el Estado de residencia o ubicación, respectivamente, de la sociedad o EP beneficiarios de los mismos.

Por último, en cuarto lugar, se menciona la posibilidad de *eludir o reducir los impuestos aplicables en el Estado de residencia efectiva de la matriz*, mediante la utilización de los mismos mecanismos empleados para minimizar la carga tributaria en el Estado de la fuente —especialmente a través de la atribución de activos intangibles a las filiales o establecimientos permanentes ubicados en países de baja o nula tributación y la infrarremuneración de los servicios prestados y riesgos asumidos por los miembros del grupo ubicados en el Estado donde se encuentra la sede central efectiva[40]— o como consecuencia de la existencia de un sistema de exención o diferimiento en la tributación de las rentas de procedencia extranjera que no se encuentre complementado por un régimen de transparencia fiscal internacional que permita al Estado de residencia someter a gravamen las rentas obtenidas por sociedades extranjeras controladas por la matriz residente, especialmente cuando se trata de rentas derivadas de la utilización de activos intangibles.

Por cuanto respecta a la *imposición indirecta* se identifican dos estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios diversas en relación con los suministros digitales a distancia efectuados a empresas exentas de IVA y los suministros digitales a distancia realizados a «empresas multilocalizadas», esto es, a aquellas que cuentan con varios establecimientos permanentes en más de un Estado, alguno de los cuales se dedica al desarrollo de actividades exentas de IVA[41].

En el primero de los supuestos referidos, el riesgo de erosión de la base imponible surge cuando, en virtud del principio de tributación en destino aplicable a los suministros digitales efectuados entre empresas, una empresa dedicada al desarrollo de actividades exentas de IVA (por ejemplo, dedicada a la prestación de servicios financieros) es receptora de suministros digitales efectuados por empresas situadas en el extranjero y la legislación del Estado en el que se encuentra ubicada (donde se presume que se utiliza el servicio o intangible adquirido en el extranjero para el desarrollo de sus actividades exentas) no obliga a dicha empresa que actúa como consumidor final a autorepercutirse e ingresar el IVA correspondiente a los servicios y bienes intangibles adquiridos en el extranjero.

---

[40] Elementos todos ellos aparentemente presentes en un asunto tan relevante como el *Caso Amazon* en el que, sin embargo, la *US Tax Court* validó la valoración efectuada por el contribuyente de los activos intangibles transferidos por parte de la matriz estadounidense hacia la filial luxemburguesa, al concurrir sólidas razones de negocios que justificaban la cesión efectuada —el establecimiento de una plataforma europea centralizada de comercio electrónico— y estar dotada la filial de sustancia económica, por mucho que estuviera ubicada en una jurisdicción que confiere un tratamiento fiscal favorable, manifestando la imposibilidad de diseñar esquemas teóricos prestablecidos indicativos de la existencia de una conducta elusiva por parte del contribuyente. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M., «La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 411, 2017, pp. 92 y 93.

[41] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 197 y ss.

ISBN: 978-84-7777-556-0

También existe posibilidad de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios cuando, estando el suministro digital de servicios o intangibles sujeto a gravamen en el Estado donde se ubica el proveedor de los mismos, dicho Estado no aplica IVA o aplica un tipo de gravamen inferior al vigente en el Estado donde se encuentra ubicada la empresa exenta.

Respecto al segundo de los supuestos mencionados, el riesgo de erosión de la base imponible se produce cuando, como consecuencia de la falta de previsión en la legislación de un determinado Estado de la aplicación de IVA a las operaciones efectuadas entre establecimientos permanentes pertenecientes a una misma persona jurídica, la «empresa multilocalizada» adquiere un servicio o activo intangible a través de un EP que desarrolla actividades sujetas a gravamen (lo que le concede el derecho a deducirse el IVA soportado) y, posteriormente, dicho activo o servicio es utilizado por otros establecimientos permanentes del grupo que desarrollan actividades exentas de IVA, permitiendo a éstos últimos adquirir su cuota del servicio o activo intangible que le permite su utilización en virtud del reparto interno de costes efectuado en el seno de la «empresa multilocalizada», sin incurrir en un IVA que no habría podido deducirse en caso de haber procedido directamente a la adquisición del servicio o activo intangible.

Como ya anticipamos en el apartado anterior, las estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que acabamos de enunciar están presentes en los distintos modelos de negocio que conforman la economía digital, pero no resultan exclusivas de este sector de la economía, razón por la que la *Acción 1 BEPS* sólo las analiza de manera limitada proponiendo algunas soluciones parciales por remisión al resto de acciones que integran el *Plan de acción BEPS*[42].

Evidentemente, el *carácter transversal* que resulta inherente a la *Acción 1 BEPS*, patente en la remisión que la misma efectúa para la resolución de los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios planteados por la economía di-

[42] Así, por lo que respecta al ámbito de la imposición directa, dentro de las distintas medidas para restablecer el sometimiento a gravamen, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia de la matriz, de las rentas apátridas generadas por los modelos de negocio propios de la economía digital el capítulo 6 de la *Acción 1 BEPS* se refiere a las tendentes a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (desarrolladas en la Acción 2), reforzar las normas de transparencia fiscal internacional aplicables a sociedades extranjeras controladas (examinadas en la Acción 3), limitar la erosión de bases imponibles mediante deducción de intereses y otros gastos financieros (previstas en la Acción 4), combatir las prácticas fiscales perniciosas (contempladas en la Acción 5), impedir el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición (enunciadas en la Acción 6), impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP (abordadas en la Acción 7) y a garantizar que la cuantificación de las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas estén alineadas con la creación de valor imputable a cada una de ellas (analizadas en las Acciones 8 a 10).

Por cuanto concierne al ámbito de la imposición indirecta, el capítulo 6 de la *Acción 1 BEPS* remite a las medidas antielusivas previstas en las recomendaciones 2 y 4 de las *Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B* de la OCDE.

Vid. OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 207 y 238.

gital al resto de acciones que son comunes a los modelos comerciales y económicos tradicionales, además de implicar la aceptación de que los modelos de negocio inherentes a la economía digital no plantean problemáticas tributarias sustancialmente diversas a las existentes en otros modelos de negocio tradicionales, implica la imposibilidad de efectuar un análisis exhaustivo de cada una de las medidas antielusivas propuestas, en tanto supondría el examen de la práctica totalidad de las acciones que integran el *Plan de acción BEPS* y se solaparía con otros estudios realizados en esta misma obra, motivo por el que nos ceñiremos exclusivamente al análisis de aquellas que, en nuestra opinión, inciden en el sector impositivo que plantea mayores problemas —el relativo al sometimiento a gravamen de los beneficios empresariales— y en el aspecto más conflictivo del mismo —la tributación de dichos beneficios empresariales en el Estado de la fuente—, como son las que pretenden evitar la exclusión fraudulenta del estatus de EP y las dirigidas a realizar una valoración más adecuada de las operaciones efectuadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo empresarial.

2. Medidas destinadas a evitar la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente

Aunque entendemos, y así se afirma en la propia *Acción 1 BEPS*[43], que el progreso de las tecnologías digitales no ha modificado la naturaleza fundamental de las actividades esenciales que desarrollan las empresas para generar beneficios, resulta evidente que las tecnologías digitales han incidido en la forma de llevar a cabo estas actividades permitiendo que algunos procesos antes encomendados a personal local puedan desarrollarse actualmente desde el extranjero de forma automatizada, disponiendo las empresas de un margen de maniobra mayor para establecer el lugar de realización de sus actividades esenciales o para desplazar las funciones existentes a una nueva ubicación, existiendo cada vez más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren repartidos en distintos países, lejos del Estado de la fuente[44].

Sin embargo, pese a que, por ejemplo, los modelos de negocio basados en el comercio electrónico evidencian la posibilidad de realizar un importante volumen de ventas sin contar con una presencia física en el Estado donde se encuentran sus clientes,

---

[43] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 253 y ss.

[44] Generando supuestos de deslocalización que, como mantienen DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, DURÁN RODRÍGUEZ e IRASTORZI SANTORI, provocan cambios en el lugar de tributación que no siempre implican necesariamente una voluntad elusiva por parte del contribuyente, sino que en muchas ocasiones responden a un rediseño de la estructura organizativa de la multinacional que tiene por finalidad centralizar sus funciones a nivel regional o global o localizar sus actividades productivas en zonas geográficas con menores costes vinculados al proceso productivo. *Vid.* DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, J., DURÁN RODRÍGUEZ, V. e IRASTORZI SANTORI, M., «La economía digital y el entorno BEPS», en SERRANO ANTÓN, F. (Director), *Fiscalidad Internacional, op. cit.*, p. 1133. El *Caso Amazon* al que nos hemos referido anteriormente constituye un ejemplo claro de la existencia de tales supuestos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

los umbrales de gravamen actualmente vigentes siguen estableciéndose en relación con aspectos como la existencia de un lugar fijo de negocios[45] o la actuación a través de agente dependiente[46] constitutivos del concepto de EP que implican un mínimo de presencia física y permanencia en el Estado de la fuente que, siendo imprescindible para el desarrollo de actividades empresariales tradicionales, puede resultar innecesaria para los modelos de negocio propios de la economía digital, conduciendo su mantenimiento, como ya afirmaran MALHERBE, SCHOTTE y GRAU RUIZ[47], al deslizamiento de la materia imponible desde el Estado de la fuente hacia el Estado de residencia de la empresa extranjera.

Para evitar ese deslizamiento de la base imponible cuando trae causa de una actuación del contribuyente no residente tendente a limitar la potestad de gravamen del Estado de la fuente, el *Informe final sobre la Acción 7 del Proyecto BEPS*: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*[48] (en adelante, «Acción 7 BEPS») ha efectuado diversas propuestas consistentes en la posibilidad de considerar las ventas realizadas por la filial local como constitutivas de EP de la entidad no residente al entenderse efectuadas por un agente dependiente, la modificación del artículo 5.4 MC OCDE a través de la que se pretende garantizar que todas las excepciones a la consideración como EP mencionadas en dicho precepto estén subordinadas a la condición general de que esas actividades tengan un carácter auxiliar o preparatorio y la introducción de una norma con fines antielusivos que impida acogerse a las citadas excepciones al estatus de EP fragmentando las operaciones propias de una actividad económica entre las distintas entidades que conforman un mismo grupo empresarial.

2.1. La consideración de las personas o entidades comisionistas como agente dependiente

La interpretación literal del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE ha facultado una configuración restrictiva del *agente dependiente* como criterio alternativo a la constatación de la existencia de un EP que, unida a la mención expresa efectuada en el apartado 6 del citado precepto a la figura del comisionista como supuesto de actuación a través de *agente independiente* no constitutiva de EP, ha provocado que las empresas extranjeras recurran al contrato de comisión como medio a través del cual desarrollar su actividad en un determinado país evitando la existencia de EP, al considerarse que los

---

[45] Que constituye el criterio principal para afirmar la existencia de EP, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 5 MC OCDE.

[46] Que, conforme a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 5 MC OCDE, constituye un criterio alternativo para afirmar la existencia de establecimiento permanente cuando no se haya podido constar la existencia de un lugar fijo de negocios en el Estado donde se desarrolla la actividad empresarial.

[47] MALHERBE, J., SCHOTTE, C. y GRAU RUIZ, M. A., «Comercio electrónico y fiscalidad directa», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2003, p. 20 de la versión electrónica (disponible en www.westlaw.es).

[48] OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE, Paris.

contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista —en su propio nombre aunque por cuenta de la empresa extranjera— no vinculan a ésta, ya que para poder afirmar la existencia de un agente dependiente es necesario que la persona o entidad actúe *por cuenta de la empresa no residente*, con poder para contratar *en nombre* de dicha empresa de manera habitual.

El problema de erosión de bases imponibles que puede suscitarse como consecuencia de la exclusión artificiosa del estatus de EP resulta especialmente significativo en aquellos supuestos en los que la empresa extranjera sustituye las filiales comercializadoras a través de las que efectuaba la distribución de sus bienes y servicios en el Estado de la fuente por filiales comisionistas, sin que se produzca una modificación sustancial de las funciones que venían desempeñando en ese país.

De este modo, con la finalidad de trasladar los beneficios derivados del desarrollo de la actividad empresarial fuera del país en que se efectúan las ventas, éstas se consideran realizadas directamente por la empresa no residente, que quedaría exceptuada de gravamen en el Estado de la fuente al no mediar EP, al tiempo que la filial local, al no ser la propietaria de los productos comercializados, no resultaría sometida a gravamen por el beneficio derivado de dichas ventas sino, en todo caso, por la comisión percibida a cambio de sus servicios[49].

La eventual consideración de una filial como EP de la matriz no residente ha sido exhaustivamente analizada por CARMONA FERNÁNDEZ, que admite tal posibilidad cuando del análisis del comportamiento de la filial se pueda inferir que su actividad puede asimilarse a la de un agente dependiente de la empresa no residente[50], situación que no sólo concurre en los casos en los que el agente concluya *literalmente* contratos en nombre de la empresa no residente, sino también en aquellos otros en los que concierte contratos que la vinculan —aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquélla— en tanto lo realmente relevante es constatar si el agente vincula con sus actos al comitente frente a terceros[51], circunstancia que permite diferenciarlo de otros supuestos en los que no resulta aplicable el apartado 5 del artículo 5 MC OCDE, como sucede cuando nos encontramos ante un distribuidor local que adquiere a una empresa no residente los productos que revende a sus propios clientes y que, en consecuencia, son de su propiedad, pues en tales casos no vincula al productor no residente y el importe percibido no constituye una comisión, sino el beneficio derivado de una reventa[52].

La propuesta de modificación de los apartados 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE y de los párrafos 31 a 39 de los Comentarios al referido artículo efectuada en la *Acción 7*

---

[49] *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 15.

[50] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, p. 43.

[51] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente…», *op. cit.*, p. 42.

[52] Situación contemplada en el nuevo párrafo 32.12 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuesto en la *Acción 7 BEPS*. *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 20.

ISBN: 978-84-7777-556-0

BEPS no supone sino confirmar la solución avanzada por el autor anteriormente citado, tanto por cuanto respecta a la eventual consideración como EP de la filial comisionista que actúe como agente dependiente de la matriz extranjera[53], como por cuanto concierne a la interpretación sustancial o teleológica de la figura del agente dependiente como constitutiva de EP, en virtud de la cual, «cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente»[54].

Como factor relevante para determinar la existencia o no de esa independencia, el subapartado a) del apartado 6 del artículo 5 MC OCDE añade la referencia al número de empresas representadas por el agente[55] —considerando que dicha independencia resulta poco probable cuando las actividades se realizan exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una única empresa por un largo periodo de tiempo o durante todo el ciclo vital de la misma— aspecto que deberá considerarse junto al análisis de si el agente vincula con sus actos a la entidad no residente que actúa como comitente y de si esta última efectúa un control general de la actividad desarrollada por el agente, pues cuando concurran estas circunstancias nos encontraremos ante supuestos en los que, como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, la funcionalidad empresarial demuestra la vinculación efectiva del no residente al que se derivan los riesgos y beneficios de las actuaciones desarrolladas por el agente[56].

2.2. La modificación de las excepciones al estatus de establecimiento permanente

Tradicionalmente se ha considerado que las actividades económicas desarrolladas en los lugares fijos de negocio relacionados en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE no tienen entidad suficiente para conformar el concepto de EP definido en el apartado 1 de dicho precepto, pues aunque no se discute que puedan contribuir a la productividad de la empresa, los servicios prestados en ellos están tan alejados de la obtención del beneficio que resulta difícil determinar la parte del mismo que correspondería atri-

---

[53] Posibilidad expresamente contemplada en el nuevo párrafo 38.12 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuesto en la *Acción 7 BEPS*. *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 25.

[54] Afirmación efectuada en la *Acción 7 BEPS* (*Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 15) que resulta refrendada por las modificaciones introducidas en los subapartados b) y c) del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE y en los párrafos 32.5 y 32.9 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE (*Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, pp. 19 y 20).

[55] Mención que no resulta totalmente novedosa, pues aun cuando no estaba prevista expresamente en el tenor literal del apartado 6 del artículo 5 MC OCDE, si se contemplaba en el párrafo 38.6 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE, permitiendo su toma en consideración, aunque fuese por vía interpretativa.

[56] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente…», *op. cit.*, p. 55.

buir a dicho lugar fijo de negocios, razón por la que se consideraban como supuestos de exclusión al concepto de EP.

Sin embargo, las actividades realizadas en estos lugares fijos de negocio anteriormente consideradas como meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, actualmente, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas, razón por la que la *Acción 7 BEPS* ha propuesto la modificación del apartado 4 del artículo 5 MC OCDE, así como de los párrafos 21 a 30 de los Comentarios al citado precepto, con la finalidad de condicionar la exclusión del estatus de EP a la constatación de que la actividad usualmente considerada como preparatoria o auxiliar no es esencial en el desarrollo de un determinado modelo de negocio, a cuyo fin el criterio decisivo consistirá en determinar si las funciones desarrolladas en el lugar fijo de negocios constituyen, en sí mismas, una parte esencial y significativa de las actividades de la empresa en su conjunto[57].

Así, por cuanto respecta a los lugares físicos utilizados para almacenar, exponer o entregar los bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, habrá que determinar su carácter preparatorio o auxiliar a la vista de distintos factores que consideren el conjunto de la actividad económica desarrollada por la misma, refiriéndose el nuevo párrafo 22 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuesto en la *Acción 7 BEPS*[58], a un supuesto relacionado con el modelo de negocio basado en la venta en línea de bienes tangibles que resulta bastante habitual, como es el relativo al mantenimiento por una empresa extranjera en el Estado de la fuente de un gran almacén en el que trabaja un número relevante de empleados que desarrollan, principalmente, las labores de almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa y que se venden en línea a clientes del Estado donde se encuentra ubicado dicho almacén.

En este supuesto, atendiendo a la circunstancia de que las actividades de almacenamiento y entrega de bienes ejecutadas a través del almacén constituye una parte esencial del negocio de venta y/o distribución de la empresa, no se aplicaría la excepción al estatus de EP contemplada en el apartado 4 a) del artículo 5 MC OCDE, al considerar que la actividad empresarial desarrollada en el almacén no reviste un carácter preparatorio o auxiliar[59].

La que acabamos de exponer no constituye, sin embargo, una solución pacífica, como se indica en el nuevo párrafo 30.1 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuesto en la *Acción 7 BEPS*[60], donde se constata la opinión contraria de algunos Estados a modificar el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE al considerar que las acti-

---

[57] Véanse, en este sentido, los párrafos 21 y 21.1 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuestos en la *Acción 7 BEPS*. OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, pp. 27 y ss.

[58] *Vid.* OCDE (2016): *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 28.

[59] En el mismo sentido se manifiesta el Grupo de Expertos de la Comisión Europea al señalar la necesidad de que las normas internacionales consideren que, en muchos casos, el mantenimiento de un almacén puede constituir una actividad principal de un vendedor que no reviste naturaleza auxiliar o preparatoria. *Vid.* CE (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation…, op. cit.*, p. 49.

[60] *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 34.

ISBN: 978-84-7777-556-0

vidades referidas en el mismo son intrínsecamente preparatorias o auxiliares, por lo que, para otorgar una mayor seguridad jurídica a contribuyentes y administraciones tributarias, no deberían estar sujetas a la condición de que posean un carácter preparatorio o auxiliar atendiendo a un análisis casuístico de las circunstancias concurrentes para determinar si constituyen o no una parte esencial y significativa de las actividades de la empresa, pudiendo hacer frente a los problemas de erosión de bases imponibles que pudieran suscitarse como consecuencia de la aplicación de las excepciones al estatus de EP a través de la adopción de una norma que impida la fragmentación de actividades entre partes relacionadas.

En nuestra opinión, sin restar importancia al debate acerca de la naturaleza intrínsecamente preparatoria o auxiliar de las excepciones al estatus de EP previstas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE y a los problemas de seguridad jurídica que pueda suscitar, desde nuestro particular ámbito de estudio no podemos dejar de constatar el carácter parcial de la solución propuesta ya que, aunque la consideración del almacén como lugar fijo de negocios constitutivo de EP puede solventar algunos de los problemas planteados en la venta o distribución a distancia de bienes tangibles, no resuelve los derivados de la comercialización de los mismos bienes o servicios cuando éstos tienen naturaleza intangible a través de un «almacén virtual», al no existir en este caso ningún lugar fijo de negocios que pueda justificar el gravamen en el Estado de la fuente[61], contraviniendo el *principio de neutralidad* que exige otorgar el mismo tratamiento fiscal a operaciones sustancialmente idénticas con independencia de la naturaleza tangible o intangible del bien o servicio que constituya el objeto de la transacción. En consecuencia, se impone la necesidad de efectuar un análisis mucho más amplio de hasta qué punto se justifica la imposición de los beneficios obtenidos por las ventas en el Estado de la fuente y, en caso de respuesta afirmativa, en qué modo podría hacerse efectivo ese gravamen en igualdad de condiciones sin importar la naturaleza de los bienes transmitidos y la forma en que dicha transmisión se efectúe.

2.3. La *norma antifragmentación* de actividades

Las obligaciones tributarias inherentes a la obtención de rentas en el Estado de la fuente pueden eludirse también evitando la consideración de uno o varios lugares fijos de negocio como EP al fragmentar las actividades propias de un negocio cohesionado en varias operaciones —desarrolladas por una misma empresa o por empresas relacionadas que mantienen distintos lugares de negocio en un mismo país—, alegando que cada una de ellas está vinculada a actividades que revisten un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones al estatus de EP previstas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE.

---

[61] Salvo cuando dicho *almacén virtual* esté constituido por un servidor ubicado en el Estado de la fuente, en cuyo caso sí cabría afirmar la existencia de EP. Sobre este particular y los problemas que suscita, véase NOCETE CORREA, F. J., «La fiscalidad internacional del comercio electrónico», *Crónica Tributaria*, núm. 120, 2006, pp. 121 y ss.

Para hacer frente a la erosión de bases imponibles derivadas de este tipo de situaciones, la *Acción 7 BEPS* ha propuesto la introducción de un nuevo subapartado 4.1 en el artículo 5 MC OCDE, en el que se contempla una *norma antifragmentación* que prevé la inaplicación de las excepciones al estatus de EP cuando las actividades desarrolladas en ese lugar y otras actividades —de la misma empresa o de empresas estrechamente relacionadas— ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en ese mismo Estado, constituyan funciones complementarias propias de un negocio cohesionado[62].

La solución propuesta por la OCDE parece alinearse con el conocido como *Permanent Establishment Spanish approach*[63], que sostiene la presencia de un EP por constatarse un lugar fijo de negocios derivado de la existencia de un «asentamiento operativo complejo» basándose en las circunstancias fácticas concurrentes y las funciones desarrolladas por las distintas ramificaciones locales del grupo empresarial no residente, por lo que valora tanto la eventual consideración como sustanciales para el desarrollo de la actividad propia de la empresa de determinadas actividades tradicionalmente consideradas como preparatorias o auxiliares —por ejemplo, el almacenaje y la distribución— como la posible fragmentación de varias actividades que individualmente consideradas pueden recibir la calificación de preparatorias o auxiliares pero, analizadas en su conjunto, constituyen un asentamiento operativo complejo dotado de coherencia económica susceptible de conformar una actividad sustancial.

En cualquier caso, la afirmación de la existencia de un EP, ya sea por la constatación de la presencia de un lugar fijo de negocios derivado de la existencia de un entramado operativo que conforma una estructura empresarial sustancial o bien por la actuación de una persona o entidad funcionalmente dependiente de la empresa no residente encargada de desarrollar las labores de comercialización de sus bienes o servicios, sigue exigiendo la constatación de una cierta presencia local en el Estado de la fuente que puede no llegar a verificarse cuando nos encontramos ante modelos de negocio consistentes en la venta de bienes intangibles, servicios de computación en la nube o actividades pluridimensionales, que pueden desarrollarse íntegramente sin necesidad de contar con presencia física de ningún tipo en el lugar donde los bienes o servicios que constituyen su objeto van a ser utilizados, por lo que entendemos que encontrar un punto de conexión que justifique el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente de estos modelos de negocio exigirá cambios más profundos que las modificaciones al concepto de EP propuestas en la *Acción 7 BEPS*[64].

---

[62] Véase el párrafo 30.2 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuestos en la *Acción 7 BEPS*. OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 36.

[63] Acerca de la interpretación expansiva y sustancialista del concepto de EP que el mismo supone remitimos, nuevamente, al excelente trabajo de CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente…», *op. cit.*, p. 53.

[64] En este mismo sentido véase HEMMELRATH, A. y WILCOX, E., «AOA, BEPS, E- Commerce – «Permanent Establishment» in Flux», en JOCHUM, H. *et al.* (Directores): *Practical Problems…, op. cit.*, p. 128.

ISBN: 978-84-7777-556-0

3. Medidas destinadas a evitar la utilización de los precios de transferencia como mecanismo de erosión de bases imponibles

Como se advierte en el *Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital* elaborado por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea, aunque la existencia de un EP constituye un requisito previo, la revisión de este concepto no tendrá un gran impacto en sí misma en tanto permanezca abierta la cuestión de cuál sea la renta que deba atribuirse al mismo[65], del mismo modo que la mera afirmación del *principio de plena competencia* no resuelve los problemas derivados de la necesaria determinación del valor que corresponde asignar a las operaciones efectuadas entre entidades que forman parte de un mismo grupo multinacional atendiendo a las funciones, activos y riesgos asumidos por cada una de ellas, cuestiones relacionadas con los estándares internacionales aplicables en materia de precios de transferencia que, como expondremos seguidamente, adquieren especial relevancia en el ámbito de la economía digital.

3.1. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes surgidos de las modificaciones propuestas en el artículo 5 MC OCDE

Como resulta sobradamente conocido, desde la publicación del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*[66] y la inclusión de sus resultados en la versión de 2010 del MC OCDE, la determinación de los beneficios atribuibles a los EP se efectúa conforme al denominado «criterio de la entidad funcionalmente independiente» o «enfoque autorizado de la OCDE»[67] contemplado en el apartado 2 del artículo 7 MC OCDE y en los párrafos 15 a 43 de los Comentarios al citado precepto, en virtud del cual se efectúa un análisis funcional y de las circunstancias concurrentes sobre la hipótesis de la consideración ficticia del EP como una empresa separada e independiente de aquella de la que forma parte para, a continuación, determinar la remuneración correspondiente a las transacciones realizadas con el resto de entidades que constituyen la empresa de la que forma parte conforme el *principio de plena competencia*, utilizando analógicamente las pautas fijadas en el artículo 9 MC OCDE y en las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*[68].

Atendiendo a las modificaciones al concepto de establecimiento permanente propuestas en la *Acción 7 BEPS*, el propio informe analizó si el *enfoque autorizado*

---

[65] *Vid.* CE (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation…*, *op. cit.*, p. 49.

[66] OCDE (2010), *Report on the attribution of profits to permanent establishments, de 22 de julio de 2010, Ediciones OCDE, París.*

[67] *Authorised OECD Approach*, conforme a su denominación en inglés. Para un análisis más extenso de este *enfoque autorizado de la OCDE*, véase GÓMEZ JIMÉNEZ, I. L., «Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pp. 125 y ss.

[68] *Vid.* OCDE (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, Ediciones OCDE, París.

de la OCDE continuaba siendo apropiado para determinar los beneficios atribuibles a los establecimientos permanentes surgidos al amparo de la nueva redacción propuesta para los apartados 4, 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE, concluyendo que esos cambios no requieren modificaciones sustantivas de las normas previstas en el artículo 7 MC OCDE, aunque si evidencian la necesidad de una orientación adicional acerca de la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes resultantes de dichos cambios[69], dando lugar a la elaboración de una propuesta de *Directrices adicionales sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes*[70] (en adelante, «Directrices adicionales»), cuya versión final ha sido recientemente publicada[71].

Así, por cuanto concierne a la posibilidad de considerar la existencia de un EP de la empresa no residente como consecuencia de la actuación en el Estado de la fuente de un agente dependiente, atendiendo a las modificaciones propuestas en los apartados 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE, las *Directrices adicionales* destacan que ello no implica que deban atribuirse al EP la totalidad de los beneficios resultantes de la ejecución de los contratos celebrados por el agente dependiente[72], debiendo deducirse de este beneficio la remuneración que en condiciones de mercado corresponda abonar al agente dependiente por los servicios prestados a la empresa no residente y resultando imprescindible analizar las funciones y riesgos asumidos en cada caso por la empresa no residente y por el agente que actúa como EP de aquélla para determinar el importe de los beneficios imputables al EP, que serán mínimos o incluso inexistentes cuando el agente asuma los riesgos de la operación efectuada por la empresa no residente[73].

Respecto a las modificaciones propuestas en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE, las *Directrices adicionales* distinguen entre los beneficios que, atendiendo al *enfoque autorizado de la OCDE*, deben atribuirse, de una parte, a los EP que puedan surgir de la consideración como actividades esenciales para un determinado modelo de negocio de funciones tradicionalmente consideradas como auxiliares o preparatorias y, de otra, a los que puedan derivar de la aplicación de la *norma antifragmentación* propuesta en el subapartado 4.1 de ese mismo artículo.

Así, en el primero de los supuestos señalados, se afirma que la atribución de beneficios al EP debe efectuarse atendiendo a los ingresos y gastos derivados de las actividades realizadas por el establecimiento permanente con otras partes del grupo,

---

[69] *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 41.

[70] *Vid.* OCDE (2017), *BEPS Action 7 – Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (Public Discussion Draft)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ediciones OCDE, París.

[71] *Vid.* OCDE (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ediciones OCDE, París.

[72] Al igual que el nuevo párrafo 35.1 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE propuesto en la *Acción 7 BEPS*. *Vid.* OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus…, op. cit.*, p. 22.

[73] *Vid.* OCDE (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits…, op. cit., párrafos 30, 32 y 41*.

ISBN: 978-84-7777-556-0

como si de una empresa separada e independiente se tratase[74], mientras que en los supuestos derivados de la aplicación de la *norma antifragmentación* los beneficios imputables al establecimiento/s permanente/s sometidos a gravamen en el Estado de la fuente serán los derivados de la combinación de las actividades constitutivas de funciones complementarias propias de un negocio cohesionado desarrolladas en ese mismo Estado por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas, considerando los beneficios generados por cada actividad propia del negocio cohesionado como si derivasen de una empresa separada e independiente que desarrolla sus respectivas funciones, prestando especial atención al efecto potencial que en la determinación de dichos beneficios pueda tener el nivel de integración de tales actividades[75].

En cualquier caso, mientras se mantenga el *enfoque autorizado de la OCDE* como criterio determinante para la atribución de beneficios a los EP, la modificación de las normas relativas al agente dependiente, a las actividades preparatorias o auxiliares y a la fragmentación de actividades no tendrán un gran impacto en la recaudación que los Estados de la fuente podrán obtener de los modelos de negocio basados en la economía digital, en tanto las tareas desarrolladas en los mismos constituyen normalmente actividades rutinarias que, dada la ausencia de funciones humanas sustantivas y de la atribución de la propiedad económica de los activos al EP que resultan determinantes en la atribución del beneficio conforme al *enfoque autorizado de la OCDE*[76], permitirán atribuir un beneficio muy limitado al EP resultante de tales modificaciones[77].

3.2. Medidas destinadas a evitar la vulneración del principio de plena competencia

Con la finalidad de alinear la asignación y el reparto de las rentas en el seno de un grupo multinacional de empresas directamente con la ubicación de la actividad económica que las genera[78], ante la preocupación derivada de la manipulación del *principio de plena competencia* contemplado en el artículo 9 MC OCDE, los *Informes finales sobre las Acciones 8 a 10 del Proyecto BEPS*: *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor*[79] (en adelante, «Acciones 8 a 10 BEPS») han propuesto una serie de modificaciones en las *Directri-*

---

[74] *Vid.* OCDE (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits…, op. cit., párrafo 5*.

[75] *Vid.* OCDE (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits…, op. cit., párrafos 7 y 8*.

[76] Véase el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 7 MC OCDE, así como los párrafos 21 a 27 del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes* (OCDE (2010), *Report on the attribution of profits…, op. cit., págs.16 y ss.*).

[77] En parecidos términos se pronuncian HEMMELRATH, A. y WILCOX, E.: «AOA, BEPS, E- Commerce – «Permanent Establishment» in Flux», en JOCHUM, H. *et al.* (Directores), *Practical Problems…, op. cit.*, p. 145.

[78] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 225.

[79] OCDE (2016), *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE, París.

ces de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales que se han centrado en aspectos clave especialmente relevantes en el contexto de operaciones efectuadas entre empresas vinculadas que son habituales en los modelos de negocio propios de la economía digital, tales como la transferencia y uso de activos intangibles, la asignación contractual de los riesgos empresariales y la correspondiente atribución de ingresos a las entidades que los asumen o la necesidad de proceder a una delimitación exacta de las transacciones efectivamente realizadas cuando los riesgos asumidos contractualmente por una determinada entidad no se correspondan con la capacidad financiera y el control real de la actividad manifestados por la misma[80].

Sin analizar en profundidad las propuestas efectuadas en materia de precios de transferencia por las *Acciones 8 a 10 BEPS*, cometido que se aborda en otro capítulo de esta misma obra, coincidimos con CALDERÓN CARRERO al entender que las mismas no excluyen ni bloquean la transferencia dentro de un grupo empresarial de activos intangibles y el fenómeno de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que puede surgir como consecuencia de tales operaciones, procediendo únicamente a someterlo a determinados condicionantes que tienen por finalidad limitar las operaciones artificiales o dotadas de escasa sustancia económica[81], pero no resuelven los problemas derivados de la insuficiencia del *principio de plena competencia* para hacer frente a los retos derivados de la existencia de grupos multinacionales que operan como empresas independientes de alcance mundial que no necesitan del establecimiento de filiales que desarrollen el conjunto de las funciones inherentes a la actividad empresarial en cada uno de los países en los que se hallan establecidas.

La apreciación que acabamos de efectuar resulta especialmente significativa en el ámbito de la economía digital donde, como señalan HEMMELRATH y WILCOX[82], la OCDE tiene que admitir que las empresas dedicadas al desarrollo de sus modelos de negocio responden a un esquema de integración vertical que impide que puedan ser fragmentadas través de una análisis de las funciones desarrolladas y los riesgos asumidos que permita clasificarlas en entidades estratégicas e intermediarias y entidades que desarrollan funciones rutinarias pues, gracias a las tecnologías digitales, tales grupos actúan, en realidad, como empresas globales, circunstancia que unida a la falta de un nexo con el Estado de destino provoca la imposibilidad de someter a gravamen dichas empresas conforme a los principios fiscales actualmente vigentes y plantea la necesidad de recurrir en mayor medida a los análisis de la cadena de valor y a un método global de reparto de los beneficios para establecer la necesaria correspondencia entre los beneficios y la creación de valor en determinadas circuns-

[80] *Vid.* OCDE (2016), *Garantizar que los resultados…*, *op. cit.*, p. 12.

[81] CALDERÓN CARRERO, J. M., «La sentencia de la US Tax Court…», *op. cit.*, p. 107.

[82] *Vid.* HEMMELRATH, A. y WILCOX, E., «AOA, BEPS, E- Commerce – «Permanent Establishment» in Flux», en JOCHUM, H. *et al.* (Directores): *Practical Problems…, op. cit.*, p. 146.

ISBN: 978-84-7777-556-0

tancias, aunque tal solución no resulte totalmente compatible con el *principio de plena competencia*.

Profundizando en esta misma idea, el *Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital* elaborado por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea[83], propone un enfoque mucho más amplio acerca de los estándares actualmente aplicables en la fiscalidad internacional, especialmente por cuanto respecta a los métodos usados en materia de precios de transferencia, al establecer como alternativa la propuesta consistente en la formulación de una *Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades*, en tanto no exigiría la distribución de beneficios entre Estados basándose en la aplicación de métodos de precios de transferencia, al combinar la conformación de una base imponible común consolidada y el reparto del beneficio susceptible de ser sometido a gravamen entre todos los Estados implicados a través de la consideración de factores como el capital, el trabajo y las ventas realizadas en un determinado Estado.

V. OTROS RETOS DE CARÁCTER FISCAL EN LA *ACCIÓN 1 BEPS*: PROPUESTAS ALTERNATIVAS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Como ya hemos tenido ocasión de señalar a lo largo de este trabajo, junto a la necesidad de proceder al establecimiento de medidas antielusivas que permitan evitar las pérdidas de recaudación sufridas por los Estados como consecuencia de la existencia de estrategias de planificación fiscal agresiva que resultan especialmente significativas en el contexto de la economía digital, la *Acción 1 BEPS* reconoce la existencia de desafíos fiscales derivados de la economía digital relacionados con los criterios de sujeción actualmente utilizados para repartir la potestad tributaria entre los distintos países que presentan conexión con las rentas derivadas del desarrollo de actividades transfronterizas, con la posibilidad de atribuir un valor susceptible de ser sometido a gravamen a los datos recopilados a través de determinadas plataformas digitales o sobre la caracterización de las rentas derivadas del desarrollo de los nuevos modelos de negocio propios de la economía digital.

En nuestra opinión, todos estos aspectos giran en torno a una cuestión fundamental, como es la del posible sometimiento de la economía digital a un régimen tributario específico y diferenciado respecto del que resulta aplicable a la economía tradicional, una posibilidad que debe descartarse desde el mismo momento en el que no resulta posible aislar la economía digital como sector independiente[84] y los modelos de nego-

[83] *Vid.* CE (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation…*, *op. cit.*, pp. 49 y ss.

[84] En el mismo sentido se manifiesta MACARRO OSUNA, al señalar que «[d]ifícilmente se podrá considerar el formalizar nuevas figuras tributarias que graven específicamente la economía digital si entendemos que todos los modelos de negocio son total o parcialmente digitales». *Vid.* MACARRO OSUNA, J. M., «Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coordinador), *Erosión de la base imponible…*, *op. cit.,* p. 85.

cio presentes en la misma presentan, al menos hasta el momento[85], similitudes sustanciales con los existentes en la economía tradicional[86].

Descartada dicha posibilidad, el auténtico reto que plantean los modelos de negocio de la economía digital es el relativo a la conveniencia de revisar los conceptos clásicos de la fiscalidad internacional para intentar formular propuestas que garanticen un tratamiento tributario homogéneo para aquellas actividades económicas sustancialmente idénticas a las efectuadas en un modelo de negocio tradicional que sean lo suficientemente amplias como para dar respuesta al principal problema que dichos modelos de negocio presentan: la posibilidad de desarrollar una actividad económica sin necesidad de contar con una presencia física en el país donde se utilizará o consumirá el bien o servicio que constituye el objeto de la misma.

En definitiva, consideramos que, al margen de los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que haya podido potenciar, los retos fiscales planteados por la economía digital no estriban tanto en la supuesta singularidad sustancial de los modelos de negocio de la economía digital como en una circunstancia de carácter fáctico, como es el aumento exponencial de unas actividades económicas desarrolladas en un lugar distante de aquél en el que se utilizan o consumen los bienes o servicios que constituyen el objeto de las mismas, y en otra de carácter político, como es la voluntad de los Estados donde se utilizan o consumen esos bienes y servicios de someter a gravamen unas rentas que antes resultaban anecdóticas pero ahora revelan un importante potencial recaudatorio, intentando para ello configurar un criterio de sujeción que justifique la tributación en el Estado de la fuente de unas rentas que, tradicionalmente, sólo han sido sometidas a gravamen en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, ya sea a través de la adaptación del concepto clásico de EP presente en los convenios para evitar la doble imposición internacional y en la normativa interna estatal que elimine la necesidad de presencia física en el Estado de la fuente para afirmar su existencia o mediante la introducción de un nuevo nexo alterna-

---

[85] Tal afirmación no implica negar la posibilidad de valorar la eventual formulación de propuestas tributarias alternativas para aquellos nuevos modelos de negocio específicos de la economía digital que, dado el carácter dinámico de la misma, no resultando coincidentes con ninguna actividad existente en la economía tradicional pudieran surgir en el futuro, procediendo en tal caso a la calificación de las rentas generadas como consecuencia del desarrollo del mismo, al establecimiento de las correspondientes reglas de reparto de la potestad tributaria y, si fuera necesario, al diseño de regímenes fiscales específicos que, dada su singularidad y ausencia de comparable en la economía tradicional, no atentarían al principio de neutralidad que debe respetar cualquier propuesta efectuada en esta materia.

[86] En sentido contrario se posicionan CRUZ PADIAL y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, al manifestar que «no podemos obviar que la economía digital presenta unas características propias, lo que hace que algunos de los modelos de negocios que se realizan magnifiquen los problemas de la deslocalización de beneficios. Por ello, a nuestro juicio, entendemos que deberían ser objeto de un tratamiento específico y diferenciado del resto de la actividad económica». *Vid.* CRUZ PADIAL, I. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena Fiscal*, núm. 18/2017, p. 3 de la versión electrónica (disponible en www.aranzadidigital.es).

ISBN: 978-84-7777-556-0

tivo específico para las actividades que resultan inherentes a los modelos de negocio de la economía digital.

Cualquiera de las dos alternativas enunciadas plantean un problema de carácter político, en tanto implican la necesidad de alcanzar un consenso acerca de la modificación de las actuales reglas de reparto de la potestad tributaria, y otro de carácter jurídico, como es el de garantizar su adecuación a los principios fiscales fundamentales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad, sostenibilidad y proporcionalidad que deben inspirar cualquier propuesta que pretenda realizarse acerca de la tributación de los modelos de negocio de la economía digital[87], incluyendo las formuladas por el *Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital* (en lo sucesivo, «GEFED») que se incluyeron en la *Acción 1 BEPS*[88] y que seguidamente analizaremos.

1. Creación de un nuevo nexo basado en la «presencia económica significativa»

En virtud de este nuevo nexo, se justificaría el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente de los beneficios empresariales obtenidos por un sujeto no residente cuando se constate que dicho sujeto, pese a no contar con una presencia física en el territorio de aquel país, manifiesta una *presencia fiscalmente imponible* en el mismo como consecuencia de la existencia de una «presencia económica significativa» derivada de la concurrencia de determinados indicadores que acreditan una interacción sustancial y continuada con la economía de ese país a través de medios electrónicos u otros sistemas automatizados[89], entre los que la propuesta del GEFED identifica fundamentalmente los tres a los que seguidamente nos referiremos.

En primer lugar, se atendería al *nivel de ingresos* generados de forma continuada en un país concreto por el sujeto no residente[90], tomando en consideración para la elaboración de este indicador los siguientes aspectos técnicos:

a) Transacciones sujetas a gravamen: la propuesta ofrece dos alternativas al delimitar las transacciones que resultarían relevantes consistiendo, la primera de ellas, en considerar únicamente las rentas generadas por las transacciones electrónicas concluidas con los clientes del país en cuestión a través de la plataforma digital de la em-

---

[87] Principios que conforman las conocidas como *Condiciones Tributarias Marco de Ottawa,* sobre los que existe un amplio consenso internacional desde que fueran enunciados en la Conferencia Ministerial de la OCDE sobre Comercio Electrónico (*A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*) celebrada en octubre de 1998 en Ottawa. Estos principios siguen constituyendo en la actualidad el marco de referencia para la evaluación de cualquier propuesta acerca de la fiscalidad del comercio electrónico, tal y como se reconoce tanto en el *Informe sobre la Fiscalidad de la Economía Digital* (*Vid.* CE (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation…*, *op. cit.*, p. 26) como en la *Acción 1 BEPS* (*Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 351).

[88] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, apartado 7.6 del capítulo 7.

[89] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 277.

[90] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 278.

presa no residente y, la segunda, en atender a todas las rentas obtenidas por la empresa no residente como consecuencia de las transacciones efectuadas a distancia con los clientes del país en cuestión, con independencia de su realización o no a través de medios electrónicos o automatizados.

Ambas alternativas plantean problemas, la primera, tal y como reconoce la propia *Acción 1 BEPS*, por implicar una evidente quiebra del principio de neutralidad derivada de otorgar un distinto tratamiento fiscal a operaciones que resultan sustancialmente idénticas por la mera circunstancia de que la contratación se perfeccione a través de sistemas digitales automatizados (por ejemplo, plataforma digital) o por otros cauces tradicionales (correo o teléfono, entre otros), la segunda por resultar contradictoria con la delimitación del concepto de «presencia económica significativa» efectuada en la propia propuesta que, como hemos indicado anteriormente, exige para su concurrencia la interacción sustancial y continuada con la economía de ese país *por medios electrónicos u otros sistemas automatizados*.

b) Establecimiento de umbrales indicativos: la propuesta identifica como componente fundamental de este indicador los *ingresos brutos obtenidos como consecuencia de las transacciones remotas* efectuadas con los clientes del país en cuestión, manifestando su preferencia por considerar todas las *transacciones efectuadas a distancia*[91] —ya sea a través de medios digitales o tradicionales— y contemplando, además, la necesidad de que dicha «presencia económica significativa» por parte de la empresa no residente sólo pueda existir, atendiendo al indicador *ingresos*, cuando se supere un umbral lo suficientemente alto que permita mitigar la carga administrativa que recae sobre las administraciones tributarias encargadas de su recaudación y los costes de cumplimiento ocasionados al contribuyente.

Al margen de que el establecimiento de este umbral indicativo sugiere un evidente riesgo de fragmentación artificial de las transacciones efectuadas por las empresas pertenecientes a un mismo sujeto no residente con clientes ubicados en un mismo país[92], el establecimiento de dicho umbral atentaría nuevamente al *principio de neutralidad* al prever, por razones de mera eficiencia recaudatoria, que determinadas rentas derivadas de transacciones sustancialmente idénticas no resulten sometidas a gravamen al no superarse el umbral a partir del cuál se considera que los ingresos resultan suficientemente significativos como para someter a gravamen al

[91] Incidiendo, nuevamente, en la contradicción con la delimitación del concepto de «presencia económica significativa» efectuada en la propia propuesta de la que acabamos de dejar constancia.

[92] Motivo por el que, tanto la propia *Acción 1 BEPS*, como la doctrina científica han manifestado la necesidad de considerar la renta obtenida por el grupo empresarial en su conjunto. En este sentido, RAMOS PRIETO, J., «Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coordinador), *Erosión de la base imponible…*, *op. cit.*, p. 67.

ISBN: 978-84-7777-556-0

sujeto no residente que genera los mismos sin contar con una presencia física en el Estado de la fuente[93].

c) Aspectos administrativos para la aplicación del umbral: para la correcta aplicación del umbral de ingresos, la propuesta contempla la posibilidad de introducir un procedimiento de registro preceptivo que permita a las administraciones tributarias identificar y cuantificar las actividades de venta a distancia efectuadas por el sujeto no residente, lo que sólo resultaría aplicable a aquellas empresas que manifestaran los indicadores que permitan afirmar la existencia de una «presencia económica significativa».

El problema fundamental que plantea la introducción de este registro preceptivo es el de instaurar una condición aporética pues, con la finalidad de reducir los costes administrativos que tanto para las administraciones tributarias como para las empresas se derivarían de la obligación generalizada de efectuar dicho registro preceptivo, sólo somete a la misma a aquellas empresas en cuya actividad económica concurran los indicadores que permiten afirmar la existencia de una «presencia económica significativa», obviando que el indicador fundamental para alcanzar tal conclusión es el relativo a la constatación de un nivel de ingresos suficientemente relevante cuya existencia sólo podrá determinarse previo establecimiento de los mecanismos de identificación y cuantificación de las transacciones relevantes que, como sería el caso del registro previo, resultan necesarios a tal fin[94].

En segundo lugar, se tomarían en consideración determinados *indicadores digitales* que permiten constatar la posibilidad por parte de la empresa no residente de entablar y mantener una interacción sustancial y continuada con los clientes de un país específico mediante la utilización de factores tales como un nombre de dominio, plataforma digital y medios de pago locales[95].

Los principales problemas que pueden constatarse respecto a este tipo de *indicadores digitales* derivan de la circunstancia de que, en primer lugar, no son indicativos de capacidad económica alguna y, en segundo lugar, obvian un aspecto fundamental de la economía digital, como es la capacidad de prestar los servicios inherentes a la

[93] Establecimiento de un umbral que, además, resultaría contradictorio respecto de medidas como la adoptada por la UE en el ámbito del IVA que, a través de la *Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes*, ha suprimido la exención a la importación de los productos que conforman los pequeños envíos de escaso valor contemplada en la Directiva 2009/132/CE con la finalidad expresamente declarada en su undécimo considerando de «no alterar la competencia entre los proveedores dentro y fuera de la Comunidad y evitar pérdidas de ingresos fiscales».

[94] Dicho de otro modo, para configurar uno de los aspectos técnicos del indicador ingresos, se estaría exigiendo la previa constatación de todos los indicadores que permiten afirmar la existencia de una presencia económica significativa, entre ellos, el propio indicador ingresos que estamos intentando configurar.

[95] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 279.

actividad empresarial desde cualquier lugar, no siendo necesaria la utilización de recursos propios, ni tan siquiera digitales, que revistan carácter local.

Así, por ejemplo, aun cuando la utilización de un nombre de dominio o de una plataforma digital local puedan facilitar la interacción con los clientes de un determinado país, no resultan imprescindibles para el desarrollo de una actividad comercial en el mismo, sin que el eventual peligro de ocupación ilegal del dominio, la necesidad de operar en el idioma del país de destino y de invertir en campañas de publicidad o estrategias locales exijan, indefectiblemente, su utilización. Ello es así desde el mismo momento en que, de una parte, pueden desarrollarse estrategias que impidan el riesgo reputacional derivado de una eventual usurpación de dominio menos gravosas que las que deriven de la aportación de un indicador que permita la constatación de una «presencia económica significativa» con el consiguiente gravamen en el Estado de la fuente[96] y, de otra, el idioma no permite la vinculación automática de determinadas operaciones con un Estado de la fuente concreto, al resultar habitual la utilización de plataformas digitales dirigidas a varios países que comparten un mismo idioma.

Respecto al empleo de sistemas de pago locales, como reconoce la propia *Acción 1 BEPS* se trata de un factor que carece de relevancia cuando varios países comparten una moneda común, pero es que incluso aun no constatándose tal circunstancia, la amplitud de los medios de pago actualmente existentes, que permiten el pago a través de monedas electrónicas u otros sistemas extendidos a nivel internacional que, como ocurre con las tarjetas de crédito, permiten el pago automático utilizando simultáneamente distintas monedas, determina que este factor sólo despliegue su virtualidad en aquellos países con regulaciones bancarias estrictas, control de divisas o baja implantación de tarjetas de crédito internacionales en los que, dada la concurrencia de tales circunstancias, será muy difícil que pueda desarrollarse un volumen de negocios digitales que permita considerar la existencia de una «presencia económica significativa».

En tercer lugar, se considerarían determinados factores relacionados con el *indicador usuarios*, tales como el número de usuarios activos, el número de contratos suscritos o el volumen de datos recabados a través de una concreta plataforma digital perteneciente a la empresa no residente con los clientes residentes en un determinado territorio.

Estos aspectos tampoco están exentos de problemas, como pueden ser los relacionados con la dificultad de determinar el nivel de participación necesario para otorgar la consideración de «activo» a un usuario, la posibilidad de que el usuario utilice distintos perfiles en una misma plataforma digital, así como de que modifique la residencia fiscal inicialmente declarada al causar alta en la plataforma digital, efectúe transaccio-

[96] Piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de que la empresa no residente adquiera el dominio local pero lo mantenga inactivo con la única finalidad de evitar su usurpación, en cuyo caso habría que determinar si su mera existencia, no acompañada de un uso intensivo, constituye un elemento suficiente para afirmar la existencia de una «presencia económica significativa».

ISBN: 978-84-7777-556-0

nes desde un Estado distinto a aquel que constituye su residencia o simplemente facilite información falsa al declarar su residencia fiscal, a los que se suman los inherentes a la posibilidad de que las empresas no necesariamente conserven un registro completo e independiente del volumen de datos recabados y almacenados por países o, por último, los relativos a la complejidad de atribuir un valor objetivo a los datos recopilados por las empresas no residentes.

A los problemas ya reseñados respecto de cada uno de los indicadores propuestos por el GEFED para configurar ese nuevo criterio de sujeción consistente en la existencia de una «presencia económica significativa» que, en nuestra opinión, son suficientemente expresivos de la inviabilidad de esta propuesta, se suma la dificultad para determinar la parte de los beneficios obtenidos por la empresa no residente que resultaría atribuible a esa «presencia económica significativa» en un Estado de la fuente en el que no se realiza ninguna función empresarial en un sentido tradicional que permita aplicar las normas vigentes en materia de reparto de beneficios garantizando, al mismo tiempo, un tratamiento equivalente al que resulta aplicable a las empresas que cuentan con presencia física en ese mismo Estado de la fuente (ya sea por contar con una filial local o un EP tradicional) y desarrollan actividades económicas sustancialmente idénticas[97].

2. Sometimiento a una retención en el Estado de la fuente

Otra de las posibles soluciones propuestas por el GEFED y contempladas en la *Acción 1 BEPS* con la finalidad de justificar el gravamen en el Estado de la fuente de las rentas obtenidas por los sujetos no residentes que desarrollan actividades propias de los modelos de negocio de la economía digital consiste en aplicar una retención en la fuente sobre determinados pagos, efectuados por los residentes y EP locales de un país como contraprestación por los *bienes o servicios adquiridos en línea* a proveedores no residentes[98].

La propuesta formula dos modalidades diversas de retención en la fuente, consistiendo la primera de ellas en su articulación como *mecanismo autónomo* que se aplicaría sobre la renta bruta del pago efectuado al proveedor no residente, mientras que la segunda constituiría un *mecanismo complementario* a la afirmación del nexo basado en la «presencia económica significativa», aplicándose sobre la renta neta atribuible al EP constituido sobre la base de la constatación de aquélla.

Entre los principales problemas que plantea esta propuesta se encuentra el relativo a la delimitación de las transacciones que resultarían sometidas a gravamen, pues la restricción del ámbito de aplicación de la misma exclusivamente a los *bienes y servicios adquiridos en línea* supone, nuevamente, la quiebra del principio de neutralidad, en tanto depararía un diferente tratamiento fiscal respecto de la adquisición

[97] Dificultad reconocida por la propia *Acción 1 BEPS*. *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 284 y ss.

[98] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 292 y ss.

electrónica de bienes en soporte tangible (si se optase por aplicar la retención exclusivamente a los bienes y servicios *íntegramente transmitidos* a través de medios digitales, conforme a un concepto estricto o limitado de comercio electrónico) o respecto de la adquisición formalizada a través de medios no electrónicos (si se optase por aplicar la retención a todas aquellas transacciones en las que *el contrato se perfeccione de forma digital*, con independencia de la transmisión de los bienes y servicios en formato electrónico o tradicional).

Esa misma quiebra del principio de neutralidad se producirá si, tal y como parece deducirse del *Informe provisional de 2018*, se consolida una tendencia internacional favorable al incremento de la aplicación de estos mecanismos de retención en la fuente a categorías específicas de bienes o servicios digitales, basándose en la difuminación de las diferencias entre beneficios empresariales, cánones y servicios de asistencia técnica que se han producido en algunos supuestos como consecuencia del proceso de digitalización[99]. La apuesta por la aplicación de una retención sobre la renta bruta a determinados cánones derivados de una previa interpretación expansiva de esta noción que permita incluir categorías de renta tradicionalmente consideradas como beneficios empresariales en los convenios para evitar la doble imposición internacional, sobre los pagos efectuados por la prestación de asistencia técnica o sobre los derivados de la prestación de servicios como el asesoramiento en línea a la que apunta el *Informe provisional de 2018* implica desconocer que, como reconocía la propia *Acción 1 BEPS*, en primer lugar, la aplicación de la retención en la fuente a un tipo concreto de transacciones precedentemente enumerado requiere una clara delimitación previa de las mismas para garantizar que transacciones similares tributen de forma análoga[100] mientras que, en segundo lugar, puede deparar un tratamiento fiscal asimétrico entre transacciones económicamente equivalentes dependiendo de su modalidad o la forma que presenten, razón por la que resultaría más conveniente efectuar una delimitación genérica más idónea de las transacciones sujetas a gravamen que, en todo caso, incluyera cualquier operación de venta o prestación de servicio efectuada a distancia con sujetos no residentes[101].

La consideración que acabamos de efectuar no implica, sin embargo, que la aplicación del mecanismo de retención a cualquier beneficio empresarial derivado de la comercialización a distancia de bienes y servicios esté exenta de problemas.

Así, si se opta por su aplicación como *mecanismo complementario* a la afirmación del nexo basado en la «presencia económica significativa», de manera que permita so-

---

[99] *Vid.* OCDE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation…*, *op. cit.*, párrafo 356.

[100] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 293. Generalizar esta solución a través de su implementación unilateral por parte de los Estados, sin proceder a consensuar previamente una correcta delimitación y definición de las categorías de renta concernidas sólo puede conducir a aumentar la inseguridad jurídica existente en un contexto que, como el actual, se caracteriza por la diversidad interpretativa derivada de la pluralidad de instrumentos normativos aplicables a las actividades económicas transnacionales.

[101] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 294.

ISBN: 978-84-7777-556-0

meter a gravamen sólo la renta neta manifestada por el sujeto no residente como consecuencia de los bienes y servicios prestados en el lugar de destino de las mismas, planteará todas las dificultades que ya hemos manifestado en el apartado anterior respecto a la viabilidad de configurar un EP basado en los elementos que configuran esa noción de «presencia económica significativa», a los que nos remitimos para no incurrir en innecesarias reiteraciones.

Por el contrario, la generalización de la aplicación del sistema de retención en la fuente como *mecanismo autónomo* aplicado sobre la renta bruta del pago efectuado al proveedor no residente como consecuencia de la prestación a distancia de cualquier bien o servicio en el Estado de la fuente plantea el problema fundamental de que, a falta de una previa delimitación de la parte de la contraprestación que se corresponde con el beneficio neto real obtenido por dicho sujeto no residente, realmente no estaremos gravando el beneficio empresarial —que difícilmente puede calcularse para cada operación singularizada, sino previa agregación de todos los gastos incurridos e ingresos percibidos en el desarrollo de la actividad económica, incluyendo los de producción, distribución y los generales de gestión e inversiones en investigación, desarrollo e innovación incurridos por el mismo—, sino la transacción singularmente considerada. Dicho con otras palabras, no estaremos sometiendo a gravamen el beneficio obtenido por la empresa no residente como consecuencia de la prestación a distancia de bienes y servicios, sino que la estaremos haciendo tributar por la utilización o consumo que de aquellos bienes o servicios efectúa el usuario o consumidor final de los mismos.

Al margen de los problemas que tal circunstancia plantea en el ámbito de la UE[102], la eventual generalización de un sistema autónomo de retención aplicado cobre la renta bruta conduciría a una inexorable desnaturalización de un tributo, el Impuesto sobre Sociedades, cuya esencia es la de someter a gravamen el beneficio efectivamente manifestado por la empresa, resultado de la minoración de los ingresos percibidos por el conjunto de actividades empresariales desarrolladas en el importe de los gastos en los que necesariamente se ha debido incurrir para poder obtener aquellos ingresos. Si lo que pretendemos someter a gravamen no es eso, sino el importe correspondiente a la íntegra contraprestación percibida, nos estaremos alejando irremediablemente de las características inherentes a un tributo que no grava un beneficio supuesto o estimado sobre la base del número de transacciones realizadas o el volumen de ingresos brutos generados, como si de un método de estimación objetiva se tratase.

Con tal forma de proceder, además del carácter periódico que corresponde a cualquier Impuesto sobre Sociedades se estaría poniendo en tela de juicio su propia naturaleza como impuesto directo, al no gravar realmente un índice directo de capacidad económica, como es el beneficio realmente obtenido una vez descontados los gastos

[102] Cuya existencia se reconoce en la propia *Acción 1 BEPS*, en tanto pueden suponer una evidente vulneración del principio de no discriminación. *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 229 y 300.

incurridos, sino una serie de índices indirectos que nos acercarían más a las características propias de los impuestos que gravan el consumo o, incluso, a los aranceles, pues el sometimiento a gravamen del importe obtenido por una transacción considerada de manera aislada, sin referencia a los gastos incurridos, no sólo no permite tributar efectivamente por el beneficio realmente manifestado por la empresa no residente, sino que puede incluso llegar a someter a gravamen una capacidad económica inexistente si la suma de los gastos incurridos supera el importe de los ingresos percibidos, algo que fácilmente puede ocurrir cuando la empresa no residente no haya amortizado toda la inversión en actividades de innovación y desarrollo que haya acometido para la generación de los activos intangibles que resultan imprescindibles para el desarrollo de su actividad empresarial y la prestación a distancia de los bienes o servicios que constituyen el objeto de la misma, sin que la eventual consideración de una hipotética deducción de dichas retenciones en el Impuesto sobre Sociedades que deba abonarse en el Estado de residencia solvente los inconvenientes que puedan surgir ante la inexistencia en el mismo de una base imponible suficiente que permita su aprovechamiento.

Así pues, aun no desconociendo los encomiables esfuerzos realizados por la doctrina científica[103] para configurar un sistema de retención en la fuente lo más depurado posible que intente resolver, entre otros, los problemas formales derivados de la determinación del sujeto que debería practicarla, las consideraciones efectuadas nos llevan a afirmar que esta propuesta, siendo la menos mala, no constituye, sin embargo, una solución plenamente satisfactoria.

3. Establecimiento de un «gravamen de equiparación»

Como mecanismo alternativo que evite los problemas relativos a la determinación de la parte de los beneficios obtenidos por una empresa no residente que resultaría atribuible a los EP que pudieran constituirse como consecuencia de la afirmación de la existencia de una «presencia económica significativa» en el Estado de la fuente, la última de las propuestas del GEFED contempla la posibilidad de establecer un «gravamen de equiparación» a través del que se pretenden instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores no residentes y los residentes que se dediquen a la comercialización de los mismos bienes y servicios, que debería aplicarse preferentemente en aquellos casos en los que la empresa no residente cuente con dicha «presencia económica significativa» en el Estado de la fuente[104].

---

[103] Resultando especialmente reseñables trabajos como los desarrollados por BÁEZ y BRAUNER. *Vid.* BÁEZ MORENO, A. y BRAUNER, Y., «Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy», *WU International Taxation Research Paper Series*, núm. 14, 2015.

[104] *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafos 302 y 303. Nótese que al vincular su aplicación a la constatación de una «presencia económica significativa», la propuesta adolecería de las mismas dificultades advertidas en relación con los indicadores que permiten afirmar su existencia que ya hemos analizado más arriba.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Por lo que respecta a la delimitación de las transacciones sometidas a gravamen, la propuesta contempla su posible aplicación, en función del objetivo de política fiscal perseguido por el Estado impositor, tanto a todas las transacciones efectuadas a distancia por empresas no residentes con clientes ubicados en el Estado de la fuente como la posible limitación de su alcance, exclusivamente, a aquellas prestaciones de bienes y servicios que tengan su causa en la celebración, mediante sistemas automatizados, de un contrato a través de una plataforma digital[105].

Por lo que respecta a la configuración del impuesto, se ofrecen distintas alternativas atendiendo a cuál sea el objetivo de política fiscal perseguido por el Estado impositor.

Así, se contempla en primer término la posibilidad de optar por el establecimiento de un gravamen sobre la renta bruta percibida por la empresa no residente como consecuencia de la comercialización de los bienes y servicios prestados a los clientes ubicados en el Estado de la fuente, alternativa que comparte los mismos problemas de incompatibilidad con el Derecho de la UE y de desnaturalización del Impuesto sobre Sociedades que hemos manifestado anteriormente, al referirnos a la propuesta de aplicación de una retención en la fuente sobre el importe bruto de los pagos efectuados a una empresa no residente por los clientes ubicados en un concreto Estado de la fuente.

Se prevé, en segundo término, la posibilidad de establecer un tributo que tenga por finalidad gravar el valor a cuya creación se considera que contribuyen directamente los clientes y usuarios, aplicando un impuesto a los datos y otro tipo de aportaciones obtenidos por la empresa no residente de los clientes y usuarios del Estado de la fuente en cuestión, ya sea atendiendo al número medio de usuarios activos mensuales o al volumen de datos recabados de los clientes y usuarios en dicho país.

La inadecuación de esta última propuesta a un principio tan elemental como es el de capacidad económica no puede sino conducirnos a compartir tanto las críticas recientemente formuladas frente a la misma por MACARRO OSUNA[106], como las tempranamente manifestadas por autores como FALCÓN Y TELLA[107] o GARCÍA NOVOA[108] en relación con el denominado *bit tax*, cuya filosofía comparte.

---

[105] Admitiendo la propia *Acción 1 BEPS* la inadecuación de dicha propuesta al principio de neutralidad al afirmar que aunque la adopción de esta alternativa favorecería la elección de medios no digitales para la realización de operaciones, pondría el foco de atención sobre aquellos tipos concretos de transacciones que han suscitado mayor preocupación. *Vid.* OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges…, op. cit.*, párrafo 304.

[106] *Vid.* MACARRO OSUNA, J. M., «Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital», en RAMOS PRIETO, J. (Coordinador), *Erosión de la base imponible…*, *op. cit.,* p. 94.

[107] FALCÓN Y TELLA, R., «Tributación e *Internet*: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al *bit tax*», *Quincena Fiscal*, núm. 10/1998, p. 5.

[108] GARCÍA NOVOA, C., «Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 16/2001, p. 11 de la versión electrónica (disponible en www.aranzadidigital.es).

VI. LA INCIDENCIA DE LA *ACCIÓN 1 BEPS* EN EL CONCIERTO ECONÓMICO: UN EJERCICIO DE *POLÍTICA-FICCIÓN* TRIBUTARIA

Cualquier valoración acerca de la posible incidencia de la *Acción 1 BEPS* en el régimen de concierto económico debe partir, en nuestra opinión, de tres consideraciones previas.

En primer lugar, la necesidad de que tanto las medidas antielusivas como las propuestas alternativas que se formulen para la tributación de los modelos de negocio de la economía digital sean fruto del consenso internacional, pues sólo de este modo podrá garantizarse la efectividad y coherencia de las mismas frente a la inseguridad jurídica que deriva de la adopción unilateral de normativas internas que pueden resultar, en muchos casos, contrarias a las obligaciones que derivan de los compromisos internacionales válidamente asumidos.

En segundo lugar, en lo que respecta a las propuestas alternativas para la tributación de la economía digital, la constatación de que los múltiples problemas de carácter político y las considerables dificultades de carácter técnico que las mismas revisten determinan que su adopción no resulte viable a corto plazo, o no al menos de forma satisfactoria.

En tercer lugar, por cuanto concierne al régimen jurídico del concierto económico propiamente dicho, cualquier análisis debe partir de la afirmación efectuada por DE LA HUCHA CELADOR, conforme a la cual se indica que en el mismo «hay una sustracción del «derecho a inventar impuestos» (expresión henseliana) que es lo que caracteriza al titular de un sistema tributario propio»»[109], infiriéndose de la misma dos consecuencias, como son la posibilidad del Estado de modificar libremente su sistema tributario, al corresponder al mismo el «poder de innovación» y la imposibilidad por parte de los territorios históricos del País Vasco de exigir los eventuales *nuevos tributos* que el Estado pudiera establecer mientras no se produzca la concertación y subsiguiente reforma de la Ley del Concierto[110].

Atendiendo a tales premisas, y aventurándonos a realizar un ejercicio de *política-ficción tributaria* que partiría de considerar como *nuevo tributo* a aquél que deriva del sometimiento a gravamen de un nuevo hecho imponible, podemos afirmar que en este tipo de supuestos no resultaría procedente la exacción del mismo por los territorios forales en tanto no se hubiera producido la modificación del sistema tributario estatal, debido a la necesidad de la concertación previa modificación de la Ley del Concierto Económico del País Vasco, con independencia de que el nacimiento de ese nuevo tributo tuviera su causa en la suscripción de un acuerdo internacional, derive de medidas armonizadoras en el ámbito de la UE o surja de la voluntad unilateral del Estado español manifestada en la adopción de una ley interna.

---

[109] DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del concierto económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2006, p. 46.

[110] DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del concierto…*, *op. cit.*, p. 118.

ISBN: 978-84-7777-556-0

No sería esta la solución en el caso de que el eventual gravamen se articulase a través de una *modificación en la regulación de un tributo ya existente*, pues en tal caso habría que atender al carácter concertado o no del mismo y, en su caso, a su condición de sometido a normativa común o autónoma, así como a la fuente normativa a través de la que se opera la modificación para ofrecer una solución.

Así, refiriéndonos a los tributos concertados de normativa autónoma (como sucede con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes a los sujetos que operan mediante EP), si la modificación se efectuase como consecuencia de la adopción de una Directiva europea, en aquellos aspectos que vinieran determinados de forma imperativa en la misma[111], los territorios forales no tendrían que esperar a la actuación estatal para proceder a su modificación[112], mientras que si deberían hacerlo si se ofrece cierto margen de apreciación al Estado[113]. Refuerza este razonamiento la circunstancia de que, como señala MARTÍNEZ BÁRBARA «la competencia de las instituciones comunitarias para establecer marcos jurídicos obligatorios que limiten la soberanía fiscal de los estados, respetando los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, en aspectos cuya relación con el buen funcionamiento del mercado interior es realmente débil o incluso inexistente»[114].

Si la modificación derivase de la adopción de un instrumento internacional[115], la obligación de respeto de los compromisos internacionales válidamente suscritos por

---

[111] Piénsese, por ejemplo, en la adopción de una Directiva que prevea un sistema de retención definitiva en la fuente sobre los beneficios obtenidos por un no residente en una operación realizada a distancia en la que se especifican todos los elementos de la obligación tributaria, sin ofrecer margen alguno de apreciación al Estado.

[112] Acerca de la posible actuación autónoma de los territorios históricos en aquellos aspectos que vengan determinados de forma imperativa por las Directivas europeas que incidan en impuestos concertados de normativa autónoma, y la imposibilidad de la misma cuando concedan un cierto margen de libertad al Estado, véase DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del concierto…*, *op. cit.*, p. 118. En sentido contrario, afirmando la posibilidad de actuación por las instituciones forales, exista o no dicho margen de actuación, se manifiesta ARMENTIA BASTERRA, J., «El poder tributario de los territorios forales y la armonización europea en materia de tributación directa», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Directores), *Concierto económico y Derecho de la Unión Europea,* IVAP, Oñati, 2014, p. 193.

[113] Es lo que sucedería si, finalmente, el proyecto de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades se materializara en una Directiva siendo, además, lo más lógico que las modificaciones normativas introducidas para dar respuesta a los problemas planteados por la economía digital dejen un considerable margen de apreciación a los Estados miembros, ya que será difícil alcanzar el necesario consenso en todos y cada uno de los puntos relevantes de la misma en un ámbito en el que la adopción de instrumentos normativos está sometido a la regla de la unanimidad, dada la actual contraposición intereses en materia de tributación de la economía digital entre algunos Estados miembros (resultando especialmente relevante la oposición de Irlanda y Luxemburgo).

[114] MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», *Zergak – Gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 53, 2017, p. 121.

[115] Derivada, por ejemplo, de la inclusión de las concretas medidas en que la misma se traduce en un instrumento similar a la *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*.

el Estado español obligaría a la modificación de la normativa foral sin margen alguno de apreciación por parte de las instituciones forales. Por el contrario, si la modificación tributaria mediante la que se implementasen estas medidas derivase de una reforma unilateral de la normativa estatal, tal y como han puesto de manifiesto ARMESTO MACÍAS y BERROJALBIZ ZABALA[116], la adopción en el ámbito foral no tiene por qué ser ni inmediata ni desarrollarse en los mismos términos, siempre y cuando las modificaciones no resulten de una trascendencia tal que provoquen un cambio sustancial en el sistema tributario estatal, algo que, por otra parte, parece poco probable en el ámbito de las alternativas propuestas para la tributación de los modelos de negocio de la economía digital.

Por último, tratándose de tributos concertados de normativa común o de tributos no concertados, con independencia de cuál sea la fuente jurídica que provoca la modificación, los territorios forales deberían esperar a su inclusión en la normativa estatal antes de poder revisar el texto de la normativa foral y considerar tal modificación en el procedimiento de exacción del tributo.

En definitiva, en el contexto de la tributación de los modelos de negocio de la economía digital nos encontramos todavía ante un escenario incierto en el que la actuación de las instituciones forales, por el momento, debe limitarse a su participación en los trabajos que están desarrollando las instituciones europeas e internacionales[117] que deberán formular las eventuales propuestas tributarias que, eventualmente, se considere oportuno adoptar, más que en la elaboración de medidas tributarias propias que sólo vendrían a introducir un mayor grado de descoordinación en un ámbito en el que resulta imprescindible la adopción de soluciones consensuadas a nivel internacional.

---

[116] *Vid.* ARMESTO MACÍAS, D. y BERROJALBIZ ZABALA, I., «El programa BEPS y su repercusión …», *op. cit.*, p. 36.

[117] Una participación largamente defendida por MURILLO DE LA CUEVA (véase, MURILLO DE LA CUEVA, E. L., *Crisis y renovación del concierto económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2005, pp. 97 y ss.) o DE LA HUCHA CELADOR (véase DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del concierto…*, *op. cit.*, pp. 114 y 119) que actualmente se traduce, como expone MARTÍNEZ BÁRBARA (MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Roadmap to BEPS…», *op. cit.*, pp. 109, 113 y 114) en la participación de los representantes de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco como integrantes de la delegación española en diversos grupos de trabajo del ECOFIN, y que también resulta posible, aunque a falta de una mayor concreción, en los grupos de trabajo de la OCDE, atendiendo a la previsión contemplada en la Disposición Adicional Sexta de la *Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales*, de que las instituciones del País Vasco puedan formar parte de la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Acción 2: neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos

Javier ARMENTIA BASTERRA[1]

Sumario: I. CONCEPTO BÁSICO E INICIAL DE «ASIMETRÍA HÍBRIDA». II. INFORMES DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. 1. Informes de 2014. 2. Informes finales de 2015. III. OBJETIVOS EN MATERIA DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. IV. DIRECTIVAS DE 2016 Y 2017. V. CONCEPTO DE ASIMETRÍA HÍBRIDA. VI. TIPOS DE ASIMETRÍAS HÍBRIDAS. VII. EJEMPLOS DE MECANISMOS HÍBRIDOS. 1. Instrumento financiero híbrido. 2. Transferencia híbrida. 3. Pagos ignorados hechos por una entidad híbrida. 4. Asimetría vinculada con la residencia. 5. Asimetría importada. 6. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado. 7. Asimetría híbrida invertida. VIII. MECANISMOS PARA FRUSTRAR LOS EFECTOS PERSEGUIDOS POR LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS. IX. EJEMPLOS DE MECANISMOS PARA FRUSTRAR LOS EFECTOS PERSEGUIDOS POR LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS. 1. Instrumento financiero híbrido. 2. Transferencia híbrida. 3. Pagos ignorados hechos por una entidad híbrida. 4. Asimetría vinculada con la residencia. 5. Asimetría importada. 6. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado. 7. Asimetría híbrida invertida. X. MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CONTENIDAS EN LA NORMATIVA FORAL SOBRE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA EL 2018. 1. Gastos deducibles. Artículo 31.1.k) de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades. 2. Eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones sociales. Artículo 33.3.a) de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades. 3. Eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la participación de participaciones en entidades. Artículo 34.7 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades. 4. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes. Artículo 35.1 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades. 5. Cambios de residencia. Artículo 41.2 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades. XI. CONCLUSIONES.

[1] Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

I. CONCEPTO BÁSICO E INICIAL DE «ASIMETRÍA HÍBRIDA»

Con carácter previo se considera oportuno empezar este trabajo dando un concepto básico de la «asimetría híbrida», sin perjuicio de que posteriormente se profundizará sobre el mismo. De esta forma se puede comprender mejor la primera parte de este estudio.

En este contexto se puede señalar que «las asimetrías híbridas se deben a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades que surgen en el contexto de la interacción entre los ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones. Estas asimetrías tienen a menudo por efecto una doble deducción o una deducción de la renta en un Estado sin su inclusión en la base imponible del otro Estado. Para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos asimétricos es necesario establecer normas por las cuáles una de las dos jurisdicciones de una asimetría tenga que denegar la deducción de un pago que conduzca a ese resultado».[2]

De este concepto genérico se extraen las líneas generales de la asimetría híbrida. Estas líneas generales son las siguientes:

- Hay diferencias en la calificación jurídica de los pagos o entidades que surgen en el contexto de dos o más jurisdicciones fiscales.
- Como efecto de lo anterior se produce una doble deducción del mismo pago o una deducción de la renta en una jurisdicción fiscal sin su correlativa inclusión en la base imponible de la otra jurisdicción fiscal.
- Es preciso neutralizar estos efectos estableciendo normas en base a las cuáles una de las dos jurisdicciones fiscales niegue la deducción del pago o adopte medidas neutralizadoras.

Avanzando un poco más en este concepto básico se puede señalar que los mecanismos híbridos son «entidades o instrumentos que aprovechan el tratamiento o calificación fiscal asimétrica que tienen en dos o más legislaciones tributarias para ver reducida su carga fiscal conjunta. Estas asimetrías fiscales generan situaciones de deducción del mismo gasto en dos jurisdicciones distintas…o de deducción de un gasto en un país sin que se grave su correlativo ingreso en otro…esto es, situaciones de doble no imposición internacional, y tienen como respuesta…un modelo de legislación fiscal doméstica formado por reglas anti-híbridos diseñadas para neutralizar cada desajuste o asimetría analizada».[3]

En base a este comentario se puede completar el primer concepto básico que se ha dado de la «asimetría híbrida» de la siguiente forma:

---

[2] ASENJO RODRÍGUEZ, E. e-DICTUM número 56 de agosto de 2016. Página 3.

[3] «BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos». Carta Tributaria.com de 15 de mayo de 2015. CISS, Wolters Kluwer.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Primer concepto	Nuevos elementos que lo completan
a. Hay diferencias en la calificación jurídica de los pagos o entidades que surgen en el contexto de dos jurisdicciones fiscales.	a. Existe una diferente calificación jurídica de instrumentos financieros que se produce en el marco de ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones fiscales diferentes. Así, por ejemplo, en una jurisdicción recibe el tratamiento de capital y en otra de deuda. Este diferente tratamiento fiscal que la misma transacción tiene en diferentes jurisdicciones fiscales genera como resultado una tributación conjunta no pretendida por las normas internas de dichas jurisdicciones. En definitiva se produce una utilización de divergencias o no encuentros entre las jurisdicciones de varias Administraciones tributarias.
b. Como efecto de lo anterior se produce: — Doble deducción del mismo pago o — Deducción de la renta en una jurisdicción sin su correlativa inclusión en la base imponible de la otra jurisdicción.	b. La finalidad no es otra que conseguir una reducción del conjunto de la carga fiscal que han de soportarse en condiciones normales las entidades que intervienen en el mecanismo híbrido. Se origina como resultado: — Doble deducción del mismo gasto. — Deducción del gasto en una jurisdicción acompañada de la no inclusión como ingreso en la otra jurisdicción. — Doble no imposición o doble exención. — Generación indebida de varios créditos fiscales. — Diferimiento a largo plazo del pago de los tributos en una de las jurisdicciones.
c. Es preciso neutralizar dichos efectos estableciendo normas en base a las cuáles una de las dos jurisdicciones niegue la deducción del pago o adopte medidas neutralizadoras.	c. Esto es, dicho lo anterior de otra forma, es preciso neutralizar dichos efectos a fin de recobrar la simetría entre los ordenamientos de las diferentes jurisdicciones fiscales.

II. INFORMES DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) presentó en julio del año 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales

problemas que había que afrontar relativos a las BEPS (del inglés «Base Erosión and Profit Shifting», Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

En este plan de acción se incluían quince medidas cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de la evasión/elusión fiscal, fundamentalmente, de las empresas multinacionales. Entre dichas medidas se encontraba la acción 2 dirigida a neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.[4]

1. Informes de 2014[5]

Por lo que se refiere a dicha acción 2 hay que señalar que previamente, en marzo del año 2012, se publicó un informe que de alguna manera puede considerarse el precedente de la misma. En este informe se apuntaban operaciones basadas en instrumentos híbridos (hybrid financial instrument or hybrid transfers) y en entidades híbridas (hybrid entity) que generaban asimetrías en el resultado final o global de las jurisdicciones fiscales afectadas.[6]

Posteriormente, en el año 2014, la OCDE hizo público un primer grupo de informes en los que se contenían recomendaciones sobre cómo hacer frente a dicha problemática de forma coordinada en el campo internacional, proponiendo, por una parte, una modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, y por otra parte, efectuando recomendaciones de modificación de la normativa interna de cada Estado.

Este plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE del año 2014 parte de las siguientes premisas:

— La globalización de la economía influye decisivamente en los regímenes fiscales del Impuesto sobre Sociedades de los diferentes Estados.
— A medida que la economía se integra más a nivel mundial, las empresas siguen el mismo camino y también proceden a integrarse con mayor intensidad.

---

[4] Estas quince acciones son las siguientes: Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital; Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos; Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional; Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros; Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad; Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI); Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente; Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor; Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión; Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia; Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos); y Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

[5] «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios». OCDE. 2014.

[6] «Hybrid mismatch arrangements. Tax policy and compliance issues».

ISBN: 978-84-7777-556-0

— De lo anterior, esto es de la globalización de la economía y de la creciente integración entre las empresas, surgen mayores oportunidades para que las multinacionales minimicen su carga tributaria de forma considerable.
— Esta minimización de la carga tributaria de las empresas crea tensiones y situaciones críticas tanto a nivel de los Estados, como de los obligados tributarios, como de las propias empresas. En efecto:

- Los Estados se ven perjudicados ya que tienen menos ingresos para atender sus gastos.
- Los contribuyentes tienen que soportar una mayor carga consecuencia del traslado a otras jurisdicciones fiscales de los ingresos de las empresas que aprovechan estas situaciones.
- Las empresas se ven perjudicadas ya que de no aprovechar las oportunidades legales para reducir su carga tributaria, entran en una situación de desventaja competitiva.

Junto a lo anterior hay que tener en cuenta que la determinación de la tributación es un apéndice de la soberanía de los Estados que, al ejercerlo, no siempre tienen en cuenta el contexto internacional. De la interacción de las normas internas de los Estados surgen lagunas y fricciones y ello a pesar de que las normas internacionales han tratado de resolver dichas fricciones.

En este sentido CALDERÓN CARRERO señala que «el Estado, pese a la relevante transformación operada en el mundo económico, continúa manifestándose soberano en materia fiscal, consecuencia de lo cual cada país permanece libre para configurar con plena autonomía e independencia su sistema tributario…y los sistemas fiscales establecen su radio de acción no sólo sobre su marco territorial, sino también extraterritorialmente cuando se dan unas determinadas condiciones (conexión mínima)… resulta(ndo) un marco dónde el poder tributario de los diferentes Estados se superpone descoordinadamente».[7]

Es cierto que la OCDE reconoce que las leyes nacionales y los tratados de doble imposición que someten a gravamen los beneficios transfronterizos producen resultados correctos y no generan, en sí mismos, erosión de la base imponible ni generan el traslado de beneficios.

Pero también es cierto que la normativa actual rebela debilidades que crean oportunidades para dicha erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

De todo lo anterior se puede concluir que se hace necesaria una importante movilización de los Estados para evitar que los problemas vayan en aumento. Esto es, se precisa acometer un plan de acción.

[7] CALDERÓN CARRERO, J.M. «La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación». Universidad de La Coruña. 1996.

En efecto, se necesitan cambios fundamentales para evitar supuestos de doble exención, de exención o de baja imposición asociados a prácticas que separen artificiosamente los ingresos sujetos a tributación de las actividades que los generan.

De forma concreta, y por lo que se refiere al tema que nos ocupa, el informe BEPS de la OCDE de 2013 ya reclamaba el desarrollo de instrumentos para eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Estos mecanismos híbridos pueden terminar creando una doble imposición no deseada o un aplazamiento a largo plazo de la imposición, mediante, por ejemplo, la creación de dos deducciones para un solo préstamo, la generación de deducciones sin las correspondientes inclusiones de renta o el mal uso de las deducciones por doble imposición internacional y de la exención de las participaciones transfronterizas.

Señalado lo anterior el informe que se comenta hace referencia de forma concreta a la acción 2, consistente, tal como se ha señalado, en neutralizar los efectos de los desajustes provocados por mecanismos híbridos.

Con esta acción 2 se trata de desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas a fin de neutralizar el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción, el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y entidades híbridas.

Entre estas disposiciones y recomendaciones figuran las siguientes:

a. Cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilizan mecanismos y entidades híbridas, así como entidades con residencia dual, para obtener indebidamente ventajas derivadas de los tratados.
b. Introducción de disposiciones en la legislación interna:
   - —que eviten la exención o el no reconocimiento de los pagos que sean deducibles para el pagador.
   - —que denieguen una deducción por un pago que no se haya incluido entre los ingresos del receptor.
   - —que denieguen la deducción por un pago que también tiene el carácter de deducible en otra jurisdicción.
c. Orientación para la coordinación y resolución de conflictos si hay más de un Estado que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura.

En definitiva, la finalidad de la acción 2 del Plan BEPS es desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto de los mecanismos y entidades híbridas, esto es, se trata de neutralizar los efectos de la doble exención, de la doble deducción o del diferimiento del pago a largo plazo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2. Informes finales de 2015[8]

El 5 de octubre de 2015 se publicaron por la OCDE los informes finales sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, haciendo referencia a quince acciones entre las que se encontraba la segunda referida a la neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos.

El informe final sobre esta Acción 2 reemplazaba al informe provisional de 2014 y su contenido se puede resumir de la forma que se hace seguidamente.

Se parte de la idea inicial y básica de que los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en el tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones fiscales, lo que puede acabar generando una doble no imposición o bien un diferimiento a largo plazo de los tributos.

Estos mecanismos se traducen en una significativa erosión de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia y de la equidad.

En este informe final se hace referencia a dos partes bien diferenciadas, aunque relacionadas entre sí:

— La primera parte contiene recomendaciones para el diseño de normas que den respuesta a las asimetrías producidas en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de instrumentos financieros híbridos o los satisfechos a favor o por parte de una entidad híbrida.

  También se recomienda la introducción de normas que regulen las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan de una tercera jurisdicción.

  Estas recomendaciones tienen por objeto alinear[9] el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con el aplicado en la jurisdicción fiscal que es contraparte. Esto es, se trata de alinear el resultado que se produce en la jurisdicción fiscal del pagador (o Estado de la fuente), con el resultado que tiene lugar en el receptor y beneficiario (o Estado de residencia). Estas normas, que se aplican de forma automática, son las siguientes:

  - Una norma principal (o primary rule) dirigida a denegar (en el Estado de la fuente) a los contribuyentes la deducibilidad de los pagos efectuados en la medida en que no se haya incluido (en el Estado de residencia) en la base imponible o rentas sujetas a gravamen del beneficiario en la jurisdicción fiscal contraparte o bien cuando también sea deducible en esta última jurisdicción fiscal.

[8] «Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015». OCDE 2015.

[9] Conocidas como «linking rule».

- Una norma secundaria (o defensive rule) para el supuesto de que la jurisdicción correspondiente no aplicara la regla anterior. En este caso opera una norma subsidiaria o defensiva por la que se exige (en el Estado de la residencia) reflejar el pago deducible dentro de las rentas o ingresos o se impide la doble deducción del pago según la naturaleza de la asimetría.

— La segunda parte se refiere a disposiciones en materia de tratados internacionales y tiene como objeto impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o entidades con doble residencia, se beneficien de forma indebida de las disposiciones de los convenios internacionales de carácter fiscal.

Igualmente se pretende coordinar las normas de derecho interno con los tratados internacionales.

III. OBJETIVOS EN MATERIA DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

Consecuencia de las causas señaladas anteriormente (globalización de la economía, integración de las empresas, minimización de la carga tributaria, ejercicio del poder tributario por los Estados) y también de otras causas, surge, en lo que ahora interesa resaltar, la planificación fiscal internacional.

Se puede catalogar como tal la ordenación u organización que realizan las entidades que operan en más de una jurisdicción para beneficiarse de los diferentes tratamientos que otorgan los ordenamientos o sistemas tributarios de cada uno de los Estados o países en que se opera o se proyecta operar.

Se ha señalado que una de las causas de la planificación fiscal internacional es el ejercicio por los Estados de su poder tributario. Esta afirmación se basa en que éstos tienen, por una parte el interés de mantener a toda costa sus potestades tributarias en orden a establecer y diseñar una concreta política fiscal dirigida fundamentalmente a atraer inversiones y generar empleo y, por otra parte, a mantener una cierta equidad y lógica en su sistema tributario, además claro está de obtener los recursos suficientes para atender a su gasto público. Estos objetivos o tendencias no siempre caminan de la mano y el equilibrio se rompe en no pocas ocasiones haciendo entrar al propio Estado en contradicciones y generando la planificación fiscal internacional por parte de las empresas multinacionales.

Como señala Alberto Delgado[10] «…los Estados y territorios con soberanía fiscal actúan en Europa creando las más variadas opciones de planificación fiscal internacional, desde diferentes regímenes de sociedades holding…hasta verdaderos «nichos fiscales» para centros financieros o de servicios, gestión de intangibles o aprovechamiento de entidades o instrumentos híbridos».

[10] DELGADO PACHECO, A. «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional». Nuevas tendencias en Economía y Fiscalidad internacional. ICE. Septiembre-octubre 2005, número 825, página 98.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Desde la perspectiva de los textos legales se puede destacar la exposición de motivos de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo de 12 de julio de 2016,[11] que señala que los objetivos políticos en materia de fiscalidad internacional son los siguientes:

— Garantizar el pago del impuesto allí dónde se generan los beneficios y el valor,
— restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y
— permitir que los gobiernos ejerzan eficazmente su potestad tributaria.

Estos objetivos se han traducido en recomendaciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE.

La misma exposición de motivos señala que las Directivas de la Unión Europea son el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la Unión Europea.

IV. DIRECTIVAS DE 2016 Y 2017

Todo anterior se traduce o se concreta, en lo que al presente trabajo se refiere, en dos Directivas:

Directiva:	Ámbito de aplicación de la Directiva:
Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.[12] Esta Directiva regula las asimetrías híbridas en los artículos 2.9 y 9.	Contribuyentes sujetos al Impuesto sobre Sociedades en uno o varios Estados miembros de la Unión Europea, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes en un tercer Estado.
Directiva (UE) 2017/952, del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva anterior en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Esta Directiva modifica tanto el artículo 2.9 como el artículo 9, añadiéndose el artículo 9.bis, que regula las asimetrías híbridas invertidas, y el artículo 9.ter, referido a las asimetrías relacionadas con la residencia fiscal.	Inicialmente se contemplaban los efectos producidos entre Estados miembros, pero esta segunda Directiva incluye a Estados terceros.

[11] Esta Directiva establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

[12] Esta Directiva antielusión es también conocida ATAD, por sus siglas en inglés.

V. CONCEPTO DE ASIMETRÍA HÍBRIDA

Al comienzo de este trabajo se ha dado un concepto básico de «asimetría híbrida» con la idea de profundizar en él. Pues bien, la Directiva de 12 de julio de 2016 señala[13] que las asimetrías híbridas se deben a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades, que surgen en el contexto de la interacción entre ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones. Estas asimetrías producen como efecto:

— Una doble deducción, esto es, la deducción en los dos Estados.
— Una deducción de la renta (gasto) en un Estado sin su inclusión en la base imponible del otro Estado.

Estos efectos han de ser neutralizados a través de normas que establezcan que una de las dos jurisdicciones deniegue la deducción.

Además, esta Directiva de 12 de julio de 2016 señala[14] que la asimetría híbrida se refiere a la situación entre el contribuyente de un Estado miembro y una empresa asociada de otro Estado miembro, o bien un mecanismo estructurado entre participantes de distintos Estados miembros, generándose un determinado resultado consecuencia de la diferente calificación jurídica de un instrumento financiero o entidad.

Este resultado podía ser el siguiente:

— Doble deducción, esto es, una deducción del mismo pago, gasto o pérdida, tanto en el Estado en que se origine el pago, gasto o pérdida, como en el otro Estado.
— Deducción sin inclusión, esto es, una deducción de un pago en el Estado en que tiene su origen, sin que se incluya fiscalmente dicho pago en el otro Estado.

La Directiva de 29 de mayo de 2017 amplía y complementa el concepto anterior y extiende sus efectos a las relaciones de Estados miembros con terceros Estados.

Para entender mejor este concepto y ya dejarlo definitivamente definido se van a seguir las explicaciones de Eduardo Sanz Gadea.[15]

Según este autor la asimetría híbrida se caracteriza por la conjunción de los tres ingredientes siguientes:

— unos determinados efectos fiscales,
— unos medios para conseguir esos efectos fiscales y
— unas determinadas condiciones en las que operan dichos medios que pretenden conseguir los efectos fiscales.

---

[13] Apartado 13.
[14] Artículo 2.
[15] SANZ GADEA, E «La Directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas». RCyT. CEF, número 415 (octubre 2017). Páginas 49 y siguientes.

ISBN: 978-84-7777-556-0

De forma esquemática, estos ingredientes se pueden formular de la siguiente forma:

Efectos fiscales buscados por los contribuyentes que crean o se benefician de la situación de asimetría híbrida.[16]	a. Situación de doble deducción por contribuyentes diferentes. Esto es, se produce una deducción del mismo pago, gasto o pérdida tanto en el Estado en que se origina el pago, gasto o pérdida, como en otro Estado. Dicho de otra forma, se produce la deducción del mismo gasto, pago o pérdida en más de un contribuyente ubicados en jurisdicciones fiscales diferentes. b. Situación de doble deducción por el mismo contribuyente. Esto es, se produce la deducción del mismo gasto, pago o pérdida por el mismo contribuyente ante dos jurisdicciones fiscales diferentes. c. Situación de deducción sin inclusión. Esto es, se produce una deducción de un pago, gasto o pérdida en el Estado en que tiene su origen, sin que se incluya fiscalmente, como renta o ingreso, dicho pago, gasto o pérdida en el otro Estado. d. Una renta no tributa ante ninguna jurisdicción fiscal.

[16] El artículo 2.9 de la Directiva señala como efectos pretendidos por los contribuyentes los siguientes:

Artículo	Efecto
2.9.a	Un pago realizado de acuerdo con un instrumento financiero (= todo instrumento que produzca un rendimiento financiero de capital sujeto a imposición con arreglo a la normativa sobre imposición de la deuda, capital o los derivados de acuerdo con la legislación de la jurisdicción del destinatario o del ordenante e incluya una transferencia híbrida) genera deducción sin inclusión y: — El pago no se incluye en un plazo razonable y — La asimetría se atribuye a diferencias en la calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo.
2.9.b	Un pago realizado a una entidad híbrida genera una deducción sin inclusión y la asimetría se debe a las diferencias existentes en la atribución de los pagos realizados por la entidad híbrida según la legislación de la jurisdicción en que esté establecida dicha entidad híbrida y de la jurisdicción de toda persona que tenga una participación en dicha entidad híbrida.
2.9.c	Un pago realizado a una entidad con establecimiento permanente genera una deducción sin inclusión y la asimetría deriva de las diferencias de atribución de pagos entre la sede de dirección y el establecimiento permanente de acuerdo a la legislación de las jurisdicciones en que opera la entidad.
2.9.d	Un pago da lugar a una deducción sin inclusión como resultado de un pago realizado a un establecimiento permanente no computado (= existe un establecimiento permanente de acuerdo con la legislación de la jurisdicción de la sede de dirección y que no se considere que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la otra jurisdicción).
2.9.e	Un pago realizado por una entidad híbrida (= toda entidad o mecanismo que son considerados entidades imponibles según la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideran rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción) genera una deducción sin inclusión y esta asimetría se debe a que en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario no se computa el pago.
2.9.f	Un pago entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes genera una deducción sin inclusión y esta asimetría se debe a que según la legislación de la jurisdicción del beneficiario, el pago no se computa.
2.9.g	Una doble deducción del gasto, pago o pérdida en más de un contribuyente residente en jurisdicciones fiscales distintas.

Medios para conseguir los efectos fiscales anteriores.	a. Una entidad híbrida, entendiendo por tal la que frente a una jurisdicción fiscal es contribuyente y frente a otra jurisdicción es transparente (al ser considerada como transparente —*disregarded entity*— las rentas de la entidad se imputan fiscalmente a sus miembros).[17] b. Un instrumento financiero cuyas rentas que genera o produce, o las procedentes de su transmisión, son calificadas de manera diferente por las distintas jurisdicciones fiscales. c. Uno o varios establecimientos permanentes[18] o un establecimiento permanente no computado. d. Residencia fiscal doble o plural. Se trata de entidades con residencia fiscal en dos jurisdicciones que conducen, o pueden conducir, a una doble deducción de los gastos o las pérdidas en ambas jurisdicciones.
Condiciones en las que operan los medios para conseguir los efectos fiscales.	a. Relación de asociación entre los contribuyentes implicados. b. Relación entre la casa central y el establecimiento permanente. c. Relación entre establecimientos permanentes. d. Existencia de acuerdo estructurado (esto es, se diseña un mecanismo para producir los resultados de asimetría híbrida, salvo que el contribuyente o empresa asociada no pudiera conocer razonablemente la asimetría híbrida y no compartiera la ventaja fiscal obtenida de la asimetría híbrida).

Se ha señalado anteriormente que la asimetría híbrida se caracteriza por la conjunción de los tres ingredientes que se acaban de comentar. Esto implica que para que se pueda hablar de asimetría híbrida se requiere la confluencia de efectos, medios y condiciones, de tal forma que si faltan los medios señalados o no se producen las condiciones citadas, no existirá asimetría híbrida. Por este motivo, no toda doble deducción o no toda deducción sin inclusión determina, por sí misma, la existencia de asimetría híbrida. Sólo se genera dicha asimetría cuando existen los efectos, los medios y las condiciones señaladas.

VI. TIPOS DE ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

A modo de resumen general, aunque no exhaustivo, se pueden señalar los siguientes tipos de asimetrías híbridas:

[17] El Internacional Bureau of Fiscal Documentation define a una entidad híbrida como una entidad que es considerada fiscalmente como transparente en una jurisdicción fiscal y como no transparente en otra jurisdicción fiscal.

[18] Existe un establecimiento permanente de acuerdo con la legislación de la jurisdicción de la sede de dirección y no se considera que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la otra jurisdicción.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— Asimetría de instrumento financiero híbrido que genera una deducción sin inclusión.
— Trasferencias híbridas que dan lugar a:

- una deducción sin inclusión o
- un crédito fiscal excesivo o
- una duplicidad de créditos fiscales.

— Asimetrías de entidades con doble residencia.
— Asimetrías de entidades híbridas que dan lugar a:

- una doble deducción o
- una deducción sin inclusión o
- una deducción sin inclusión inversa.

— Asimetrías de establecimiento permanente híbrido que dan lugar a:

- una deducción sin inclusión,
- una doble deducción.

— Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado.
— Asimetrías híbridas invertidas.
— Asimetría importada que dan lugar a:

- una deducción sin inclusión.
- una doble deducción.

VII. EJEMPLOS DE MECANISMOS HÍBRIDOS

A fin de comprender mejor el contenido del presente trabajo, se exponen a continuación algunos ejemplos de asimetrías híbridas. Estos ejemplos se presentan de la forma más sencilla posible, omitiendo elementos o consideraciones que puedan dificultar su comprensión.

1. Instrumento financiero híbrido[19]

La entidad matriz, ubicada en un determinado Estado, recibe una renta de la entidad filial que está ubicada en otro Estado diferente. Esta renta es calificada como dividendo exento en la matriz (al ser considerado, normalmente, como fondos propios) y como gasto deducible en la filial (al considerarse como deuda o gasto financiero).

Como puede comprobarse la clave de esta asimetría se encuentra en la diferente calificación del instrumento financiero.

[19] Hybrid financial instrument.

En esta situación se produce un déficit de imposición ya que la misma renta es considerada como gasto deducible en una entidad (en este caso en la entidad filial) y no se computa como ingreso en la entidad receptora (en este caso en la entidad matriz).

Esquema:

Estado 1	Estado 2
MATRIZ A Titular del activo.	FILIAL B Emisor del activo.

La entidad A suscribe un activo emitido por la entidad B.

La entidad B satisface una renta a la entidad A.

Calificación	
Estado 1: dividendo exento.	Estado 2: gasto deducible.

Efecto
Deducción del gasto sin inclusión del ingreso.

2. Transferencia híbrida[20]

En este ejemplo se va a hacer referencia al supuesto de transferencia híbrida que genera deducción del gasto sin inclusión del correspondiente ingreso.

Así, una forma de realizar un préstamo entre dos entidades consiste en que una transmita a otra unos valores, o una cartera de valores, con pacto de recompra. Con posterioridad la entidad transmitente procede a comprarlos. La diferencia económica entre estos dos actos de disposición (venta y posterior compra) se considera que son los intereses satisfechos.

El Estado dónde reside la entidad que recibe el préstamo (esto es, la entidad que transmite los valores y luego los vuelve a comprar) califica la renta satisfecha (los intereses, esto es, la diferencia entre la venta y la posterior compra) como gasto deducible, mientras que el Estado en el que reside la entidad inicialmente compradora ca-

[20] Collateralised loan repo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

lifica la ganancia obtenida como exenta de tributación al considerar la operación como compra y venta de activos.

También en este caso se produce una diferente calificación de la renta.

El efecto que se produce en este caso es que se computa un gasto y no se computa el correlativo ingreso.

Esquema:

Estado 1	Estado 2
Entidad A	Entidad B

La entidad A adquiere de la entidad B una cartera de valores (un instrumento financiero) que posterior la entidad B vuelve a comprar.

En el momento de la recompra la entidad B paga una renta de recompra a la entidad A.

Calificación	
Se considera que se ha obtenido una plusvalía en la transmisión que se califica como exenta.	La renta pagada se considera interés o gasto financiero y por tanto gasto deducible.

Efecto
Deducción del gasto sin inclusión del ingreso.

3. Pagos ignorados hechos por una entidad híbrida[21]

La asimetría de entidades híbridas puede dar lugar a una doble deducción, a una deducción sin inclusión o a una deducción sin inclusión inversa. A continuación se va a exponer un ejemplo de deducción del gasto sin inclusión efectiva del ingreso.

El ejemplo que se va a exponer se encuadra dentro de la transparencia fiscal. En efecto, la entidad matriz se encuentra en un Estado en que según la legislación se aplica el régimen de transparencia fiscal (esto es, la entidad pagadora —la filial— se considera transparente en la jurisdicción fiscal de residencia de la entidad matriz). Sin embargo en el Estado dónde reside la filial no se aplica la transparencia y se considera a dicha entidad filial de forma autónoma e independiente, esto es, como contribuyente efectivo.

[21] Disregarded payments made by a hybrid entity to a related party.

Pues bien, la entidad filial recibe un préstamo de la matriz. Los intereses satisfechos por la entidad filial son deducibles en la filial por así considerarlo su Estado de referencia, que la considera como contribuyente efectivo. Sin embargo no se computa ingreso efectivo en la matriz debido a la aplicación del régimen de transparencia, toda vez que la renta se compensa con la imputación del gasto de la filial.

Esquema:

Estado 1 Se aplica la transparencia		Estado 2 No se aplica la transparencia
MATRIZ Entidad A		FILIAL Entidad B

La Matriz concede un préstamo a la Filial.

La Filial satisface unos intereses a la Matriz.

Calificación	
No computa renta efectiva al aplicarse la transparencia. Esto es, la entidad matriz soporta la imputación del gasto por aplicación de la transparencia y de esta forma el gasto neutraliza el ingreso.	Los intereses son un gasto deducible.

Efecto
Deducción del gasto sin inclusión efectiva del ingreso.

4. Asimetría vinculada con la residencia[22]

Este supuesto se caracteriza porque el resultado híbrido deriva de que un determinado pago o gasto es fiscalmente deducible en más de una jurisdicción debido a que una entidad se considera residente en dos jurisdicciones fiscales por aplicación de la legislación de cada una de éstas.

Esta situación se produce básicamente entre Estados que no tienen convenio para evitar la doble imposición. Si en ambas jurisdicciones se tributa en régimen de consolidación fiscal resultará que en las dos jurisdicciones se pueden deducir los intereses satisfechos por un préstamo recibido de una entidad financiera.

[22] Dual consolidated companies.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Esquema:

La entidad A es residente en el Estado 1 y en el Estado 2. En ambos Estados tributa en régimen de consolidación.

Esta entidad A recibe un préstamo de una entidad financiera y paga los correspondientes intereses a dicha entidad financiera.

Calificación
En las dos jurisdicciones fiscales la entidad A deduce los intereses satisfechos.

Efecto
Doble deducción del mismo gasto por el mismo contribuyente.

5. Asimetría importada[23]

El supuesto de hecho de esta asimetría consiste en que el pago realizado por una entidad residente en un Estado miembro no se computa como ingreso en una entidad residente en un tercer Estado.

Esquema:

Estado miembro 1	Estado tercero 2	Estado tercero 3
Entidad A	Entidad B	Entidad C

A paga unos intereses a B		
	B paga a C la misma cantidad de intereses.	

Calificación		
Gasto deducible.	Gasto deducible.	Estos intereses se encuentran exentos.

Efecto
Deducción del gasto sin inclusión del ingreso.

[23] Importing mismatch from irbid financial instrument.

6. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado

El origen de esta asimetría se produce porque una jurisdicción fiscal considera que las actividades ejercidas no dan lugar a considerar la existencia de un establecimiento permanente y la jurisdicción fiscal correspondiente al domicilio fiscal de su residencia considera que sí existe dicho establecimiento permanente y, por tanto, estima que las rentas se encuentran exentas.

Esquema:

Estado 1	Estado 2
La entidad A tiene su residencia.	La entidad A desarrolla actividades económicas.

Este Estado considera que las rentas de la entidad A en el Estado 2 constituyen/generan establecimiento permanente.	El Estado no reconoce que las actividades económicas de la Entidad A produzcan un establecimiento permanente.

Calificación	
Se aplica el régimen de exención de rentas generadas en el Estado 2.	No somete a gravamen las rentas obtenidas por la entidad A.

Efecto
Doble no inclusión de la renta.

7. Asimetría híbrida invertida

El supuesto de hecho de esta asimetría está formado porque la jurisdicción correspondiente al domicilio de la entidad la considera como transparente y, por su parte, la jurisdicción correspondiente a la entidad que la controla la considera como contribuyente efectivo.

Esquema:

ISBN: 978-84-7777-556-0

Estado 1	Estado 2
La entidad A tiene su residencia.	La entidad B tiene su residencia.
La entidad A controla a la entidad B.	
	La entidad B es considerada como transparente en el Estado 2 y contribuyente efectivo en el Estado 1.

Calificación	
No somete a gravamen las rentas obtenidas por la entidad B al considerarlo contribuyente efectivo en el Estado 2.	No somete a gravamen las rentas obtenidas por la entidad B.

Efecto
Doble no inclusión de la renta.

VIII. MECANISMOS PARA FRUSTRAR LOS EFECTOS PERSEGUIDOS POR LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

Los mecanismos que se proyectan para atajar las asimetrías híbridas y sus efectos tienen dos puntos de apoyo:

— Por una parte, las medidas a adoptar ante las situaciones de asimetría híbrida son, precisamente y tal como se ha comentado anteriormente, evitar que se produzcan los efectos perseguidos por la utilización de mecanismos híbridos. Por lo tanto se trata de neutralizar dichos efectos.
— Por otra parte, estas medidas a adoptar parten de que en las asimetrías híbridas intervienen dos jurisdicciones y por ello se señala cuál de las jurisdicciones debe actuar.

Consecuencia de lo anterior, la Directiva señala la medida concreta a adoptar (que será la no deducción, la inclusión de un ingreso, el rechazo del crédito) y determina la jurisdicción que debe regularizar.

De forma general se puede establecer el siguiente esquema:

1. Primera parte: recomendaciones en cuanto a la legislación interna de los Estados.
    a. Recomendaciones generales:
        — No se aplicará la exención de dividendos en los casos en que el pago es deducible en el Estado del pagador.

— Restringir la aplicación de la transparencia cuando las entidades intermedias son consideradas y tratadas como opacas en el país de residencia del inversionista.

b. Recomendaciones específicas:

— Regla primaria: negar la deducción en el Estado del pagador.
— Regla secundaria: incluir el ingreso en el Estado del receptor.

2. Segunda parte: recomendaciones en cuando a los convenios de doble imposición.

— Garantizar la aplicación de beneficios a entidades no consideradas como residentes por ninguno de los Estados contratantes.
— Limitar la aplicación de beneficios cuando ninguno de los Estados contratantes considera el ingreso de la entidad como renta de uno de sus residentes.

O dicho desde otra perspectiva:

1. Si la asimetría híbrida genera una doble deducción:

— Medida inicial: se denegará la deducción en el Estado que corresponda al inversor, esto es actúa la jurisdicción que corresponda al inversor.
— Medida secundaria: de no producirse lo anterior, se denegará la deducción en el Estado que tenga jurisdicción sobre el ordenante del pago.

2. Si la asimetría híbrida genera una doble no inclusión:

— El Estado del domicilio de la entidad que la considera transparente procederá a incluir la renta obtenida por dicha entidad en el otro Estado en la medida que la misma no tribute de forma efectiva en esta segunda jurisdicción.
— El otro Estado, la segunda jurisdicción, no incluirá la renta obtenida por la entidad.

3. Si la asimetría híbrida genera una deducción sin inclusión:

— Medida inicial: se denegará la deducción en el Estado que sea la jurisdicción del pagador.
— Medida secundaria: de no producirse lo anterior, el importe del pago se incluirá como renta en el Estado que sea la jurisdicción del receptor de la renta.

4. Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal:

— Si la deducción de un gasto, pago o pérdida es deducible en dos jurisdicciones fiscales (Estado miembro y Estado tercero) a las que el mismo contribuyente se encuentra sujeto, el Estado miembro denegará la deducción.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— Si las dos jurisdicciones son Estados miembros, se procederá a denegar la deducción por el Estado miembro que señale el convenio de doble imposición.

En resumen se pueden indicar que tanto la disparidad de las regulaciones internas de los Estados, como la disparidad producida en la aplicación de los Convenios de doble imposición, generan unas diferencias en el tratamiento tributario de un instrumento o una entidad. Precisamente la acción 2 busca desarrollar disposiciones y recomendaciones para el diseño de normativas internas y disposiciones en los convenios de doble imposición que, en ambos casos, neutralicen los efectos de los mecanismos híbridos.

IX. EJEMPLOS DE MECANISMOS PARA FRUSTRAR LOS EFECTOS PERSEGUIDOS POR LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

Tomando como referencia los ejemplos antes indicados, se exponen los mecanismos establecidos para neutralizar los efectos de las asimetrías híbridas.

1. Instrumento financiero híbrido

La entidad matriz, ubicada en un determinado Estado, recibe una renta de la entidad filial que está ubicada en otro Estado diferente. Esta renta es calificada como dividendo exento en la matriz y como gasto deducible en la filial.

En esta situación la misma renta es considerada como gasto deducible en la entidad filial y no se computa como ingreso en la entidad matriz.

¿Qué medidas se recomiendan?

— Medida 1: negar la deducibilidad en sede del pagador en la medida que se produzca una situación de deducción del gasto sin su inclusión como ingreso.

Esto es, el Estado de la entidad pagadora de la renta (el Estado de la entidad filial) no permitirá su deducción. O alternativamente cabe incrementar la base imponible de la entidad filial en la renta pagada a la entidad matriz, neutralizando de este modo el gasto.

— Medida 2 (como segunda regla o regla defensiva): si la jurisdicción del pagador permite la deducción del gasto, el Estado de la entidad perceptora de la renta (el Estado de la entidad matriz) debe hacer tributar por el ingreso, esto es, no debe aplicar la exención de la misma.

Así pues, la iniciativa para aplicar la primera medida dependerá del Estado de la entidad pagadora y, como regla segunda en orden a su aplicación, tomará la iniciativa el Estado de la entidad perceptora de la renta.

2. Transferencia híbrida

Una entidad transmite a otra una cartera de valores con pacto de recompra. Con posterioridad la entidad transmitente procede a comprarlos. La diferencia económica entre estos dos actos de disposición se considera que son los intereses satisfechos.

El Estado dónde reside la entidad que recibe el préstamo califica la renta satisfecha como gasto deducible, mientras que el Estado en el que reside la entidad inicialmente compradora califica la ganancia obtenida como exenta de tributación al considerar la operación como compra y venta de activos.

El efecto que se produce en este caso es que se computa un gasto y no se computa el correlativo ingreso.

¿Qué medidas se recomiendan?

Dado que se trata de un supuesto de deducción sin inclusión, se recomienda la misma solución que en el caso anterior, esto es, que en el Estado de la entidad pagadora no permita la deducción en la medida que no se incluya su ingreso o alternativamente dicho Estado incremente su base imponible (la base imponible de la entidad recompradora) en el importe de la renta pagada neutralizando de este modo el gasto, o como segunda regla, que en el Estado de la entidad perceptora de la renta no se aplique la exención de la misma.

3. Pagos ignorados hechos por una entidad híbrida

La entidad matriz se encuentra en un Estado en que según la legislación se aplica el régimen de transparencia fiscal (esto es, la entidad pagadora —la filial— se considera transparente en la jurisdicción fiscal de residencia de la entidad matriz). Sin embargo en el Estado dónde reside la filial se considera a la entidad filial como contribuyente efectivo.

En este contexto, la entidad filial recibe un préstamo de la matriz. Los intereses satisfechos por la entidad filial son deducibles en la filial por así considerarlo su Estado de referencia. Sin embargo no se considera ingreso efectivo en la matriz debido a la aplicación del régimen de transparencia.

¿Qué medidas se recomiendan?

También en este caso se está ante una situación de deducción sin inclusión real y efectiva. Por tanto, al igual que en los dos casos anteriores, se recomienda como primera regla que los intereses no sean deducibles en la entidad filial en la medida que se produzca el efecto de deducción sin inclusión real y efectiva y, como segunda regla, que los intereses se sometan a gravamen en el Estado de la entidad receptora de los mismos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

O dicho desde otra perspectiva más completa:

— Si la entidad filial y la entidad matriz residen en Estados miembros de la Unión Europea procederá a regularizar la jurisdicción fiscal de la entidad filial aumentando la base imponible de la misma.
— Si la entidad filial reside en un Estado miembro de la Unión Europea y la entidad matriz reside en un Estado tercero, procederá a regularizar la jurisdicción fiscal de la entidad filial adoptando la solución señalada anteriormente.
— Si la entidad filial no reside en un Estado miembro de la Unión Europea, pero la entidad matriz sí, procederá a regularizar la jurisdicción fiscal de la entidad matriz, salvo que lo haga la jurisdicción fiscal de la entidad filial. Para ello aumentará la base imponible de la entidad matriz si sólo se imputa el gasto.

4. Asimetría vinculada con la residencia

Un determinado pago realizado a una entidad financiera por un préstamo recibido es fiscalmente deducible en más de una jurisdicción debido a que una entidad se considera residente en dos jurisdicciones fiscales por aplicación de la legislación de cada una de estas jurisdicciones.

¿Qué medidas se recomiendan?

En este caso en que existe una doble deducción del mismo gasto por cuestiones de residencia se recomienda lo siguiente:

— Si la situación se produce entre Estados miembros se procederá a denegar la deducción por el Estado miembro que señale el convenio de doble imposición.
— Si la situación se produce con un tercer Estado, el Estado miembro procederá a denegar la deducción.

5. Asimetría importada

El pago realizado por una entidad residente en un Estado miembro no se computa como ingreso en una entidad residente en un tercer Estado.

¿Qué medidas se recomiendan?

En este supuesto se vuelve a estar ante la deducción de un gasto sin inclusión como ingreso, por lo que la solución será que el Estado miembro niegue la deducción del gasto, salvo que el Estado tercero 2 o el Estado tercero 3, de acuerdo con el ejemplo visto anteriormente, hubieran ajustado el resultado asimétrico.

Lo más adecuado sería que el Estado tercero 3 someta a gravamen los intereses recibidos.

6. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado

Una jurisdicción fiscal considera que las actividades ejercidas no dan lugar a un establecimiento permanente y la jurisdicción fiscal correspondiente al domicilio fiscal de su residencia considera que sí existe dicho establecimiento permanente y, en consecuencia, considera que las rentas se encuentran exentas.

¿Qué medidas se recomiendan?

En este caso de doble no inclusión de la renta se recomienda lo siguiente:

— El Estado miembro 1 someta a gravamen las rentas obtenidas en el Estado 2.
— El Estado 2 no someterá a gravamen las rentas de la entidad A.

7. Asimetría híbrida invertida

La jurisdicción correspondiente al domicilio de la entidad la considera como transparente y, por su parte, la jurisdicción correspondiente a la entidad que la controla la considera como contribuyente efectivo.

¿Qué medidas se recomiendan?

También en este caso, como en el anterior, se produce una doble no inclusión por lo que se propone:

— El Estado correspondiente al domicilio de la entidad que le considera transparente procederá a incluir la renta obtenida por dicha entidad en la medida que la misma no tribute de forma efectiva en otra jurisdicción.
— El Estado de la entidad que la controle no incluirá la renta obtenida por la otra entidad.

X. MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CONTENIDAS EN LA NORMATIVA FORAL SOBRE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA EL 2018

A continuación se van a comentar las medidas que en relación con la materia que nos ocupa se han incorporado al texto de medidas tributarias para el 2018. A estos efectos se van a comentar las medidas contenidas en la legislación de Álava.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Lo primero que hay que señalar es que los cambios que se van a comentar extienden sus efectos a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

1. Gastos no deducibles. Artículo 31.1.k) de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 31 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula los gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles.

Pues bien, a la lista de gastos no deducibles se añade uno nuevo.

Así, no se consideran gastos deducibles los correspondientes a operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o lo generen exento o sometido a un tipo de tributación inferior al 10%.

Como puede comprobarse, la calificación como gasto no deducible tiene el siguiente marco:

— La operación tiene que producirse entre personas o entidades vinculadas, cuyo concepto se encuentra tasado en la propia Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en concreto en su artículo 42 apartado 3.
— Existe una calificación fiscal diferente de la operación en las diferentes personas o entidades vinculadas que intervienen en la misma.
— La consecuencia de esta diferente calificación fiscal origina como resultado el no cómputo del correlativo ingreso, la aplicación de una exención respecto a dicho ingreso o un tipo de tributación del ingreso inferior al 10%.

De cumplirse este marco, la consecuencia jurídica es la calificación del gasto como no deducible.

2. Eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones sociales. Artículo 33.3.a) de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, incluido dentro de las correcciones en materia de ingresos, regula la eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios.

En términos generales este artículo, en lo que ahora interesa, responde al siguiente esquema básico:

a. Se establece la no integración en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan determinados requisitos. Estos requisitos son, en términos genéricos, los siguientes:

   — Cuantía de la participación. La participación, tanto directa como indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5% (o del 3% si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado) y que esta participación se

posea de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario hasta completar dicho plazo de un año.

— Sujeción a imposición sobre sociedades. La entidad participada debe estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, o a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto de Sociedades, en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos se considera que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades cuando sea residente en un país con el que el Estado español tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará esta eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones sociales cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y, además, que realiza actividades empresariales.

— Realización de actividades económicas. Los beneficios que se reparten, o en los que se participa, deben proceder de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos, el 85% de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas.

b. ¿Qué sucede en los casos en que no se cumplen los requisitos que de forma esquemática se acaban de señalar y se perciben dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español? En estos casos se integrarán en la base imponible del contribuyente al 50% de su importe, excepto que se trate de dividendos repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones, en cuyo caso, los dividendos no se integrarán en la base imponible.

c. No obstante las consecuencias jurídicas acabadas de señalar (en las letras a) y b) anteriores) no se aplicarán en relación con determinados dividendos y participaciones en dividendos. Uno de estos casos, precisamente el recogido en el artículo que se comenta, esto es el artículo 33.3.a) de la normativa foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, es el que se indica a continuación en el siguiente cuadro comparativo:

ISBN: 978-84-7777-556-0

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen inferior al 10%, excepto en el supuesto de que la entidad participada resida en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.	Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. Las diferencias con la normativa anterior a 1 de enero de 2018 son las dos siguientes: — Por una parte se hace referencia a tipo de gravamen nominal inferior al 10%. — Por otra parte se elimina la referencia a «excepto en el supuesto de que la entidad participada resida en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.»

En definitiva, se introduce una modificación en línea con la anterior, para hacer referencia a una tributación nominal inferior al 10%, de tal forma que si los dividendos se distribuyen por entidades con una tributación, en cuanto al tipo de gravamen nominal, inferior al 10%, no se aplicará, en ningún caso, la regulación que pretende eliminar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios.

3. Eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la participación de participaciones en entidades. Artículo 34.7 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo siguiente de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, igualmente incluido dentro de las correcciones en materia de ingresos, señala, en lo que ahora interesa, que no se integrarán en la base imponible del contribuyente las rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Estos requisitos son los señalados anteriormente cuando se ha comentado la eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones sociales, esto es, cuantía de la participación, sujeción a imposición sobre sociedades y realización de actividades económicas.

Estos requisitos deben cumplirse:

Cuantía de la participación:	El día en el que se produzca la transmisión.
Sujeción a imposición sobre sociedades:	En todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. En el supuesto de que no se cumpla en alguno de los ejercicios de tenencia de la participación, la no integración de la renta se aplicará de acuerdo con unas reglas especiales.
Realización de actividades económicas:	Igual que el requisito anterior referido a la sujeción a imposición sobre sociedades.

Posteriormente, el artículo que se comenta regula diferentes especialidades relacionada con la materia objeto del mismo.

Pues bien, el apartado 7 de este artículo 34 señala que no procederá la eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de participaciones en entidades respecto de las rentas siguientes:

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
a. Las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en las sociedades patrimoniales[24] excepto por lo que se refiere al incremento neto de los beneficios no distribuidos generados durante el período de tenencia de la participación en los ejercicios en los que la entidad participada no hubiera tenido precisamente el carácter de sociedad patrimonial.	a. Igual.
b. Las rentas obtenidas por las sociedades patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.	b. Igual.

[24] Reguladas en el artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
	c. Se añade un nuevo supuesto que se refiere a las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. Por otra parte se especifica que si el tipo aplicable a la entidad participada fuese diferente en alguno o alguno de los ejercicios de tenencia de la participación, se aplicarán las reglas a que se aludido anteriormente (anteriormente se ha indicado que en el supuesto de que los requisitos de sujeción a imposición sobre sociedades y realización de actividades económicas no se cumplan en alguno de los ejercicios de tenencia de la participación, la no integración de la renta se aplicará de acuerdo con unas reglas especiales) atendiendo a los ejercicios en los que se cumpla el requisito señalado de tributación mínima del 10%.

En definitiva, se trata de una modificación en línea con la señalada anteriormente.

4. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes. Artículo 35.1 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 35 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, también incluido dentro de las correcciones en materia de ingresos, regula el tema de las rentas obtenidas por establecimientos permanentes.

En este artículo se señala que no se integran en la base imponible del contribuyente las rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero siempre que se reúnan determinados requisitos.

Estos requisitos son los dos siguientes:

— por una parte que las rentas obtenidas por dichos establecimientos permanentes se encuentren sujetas y no exentas a un impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades aplicable en Álava y los establecimientos que los obtengan no estén en un paraíso fiscal (salvo que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y

operativa responde a motivos económicos válidos y que se realiza una actividad económica); y

— por otra parte, que la renta del establecimiento permanente derive de la realización de actividades económicas.

Pues bien, ahora se añade expresamente que no resulta de aplicación este mecanismo de no integración de las rentas respecto de las rentas a través de establecimiento permanente que se encuentren exentas de tributación en el Estado en que el mismo se localice o respecto de las que hayan tributado en un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto sobre Sociedades de Álava a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

5. Cambios de residencia. Artículo 41.2 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 41 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, ubicando dentro de las correcciones en materia de reglas de valoración y medidas antiabuso, regula los cambios de residencia y cese de establecimientos permanentes.

En este artículo se señala que se integran en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de determinados elementos patrimoniales (los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cese en su actividad; los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en España son trasferidos al extranjero; los que son propiedad de una entidad que traslada su residencia fuera del Estado español…).

De forma esquemática, las modificaciones introducidas en esta materia son las siguientes:

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
Como regla especial a la referida integración en la base imponible, cuando el traslado de residencia se realice o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español se transfieran a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por diferir, total o parcialmente, el pago de la cuota correspondiente hasta el momento en que los citados elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:	… podrá optar por diferir, el pago de la cuota correspondiente fraccionándolo a lo largo de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

ISBN: 978-84-7777-556-0

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
a) El contribuyente presente, junto con la última autoliquidación que deba presentar por este Impuesto o con la que corresponda al período impositivo en el que se dé la circunstancia (de elementos patrimoniales que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero), una relación individualizada de los elementos patrimoniales respecto de los que resulta de aplicación la integración en la base imponible a que se ha hecho referencia anteriormente. En esta relación debe hacerse constar el valor contable de los mismos y el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de cada uno de ellos, así como el importe de la parte de cuota íntegra resultante correspondiente a cada uno.	a) No hay diferencia en esta letra a).
b) Se garantice mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado el contribuyente por diferir más un 30 por ciento que sirva para garantizar los intereses de demora y, en su caso, los costes de recaudación en que pudiera incurrirse.	b) Se garantice mediante los mismos medios el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado el contribuyente por diferir siempre que exista un riesgo demostrable y real de impago.

Normativa anterior a 1 de enero de 2018:	Normativa posterior a 1 de enero de 2018:
c) El contribuyente presente anualmente una declaración, en la que se relacionen determinados conceptos.	No se recoge esta letra c).
Tras lo anterior se señala que el contribuyente ingresará junto con la declaración específica a que se refiere la letra c), el importe de la cuota diferida que se corresponda con los elementos patrimoniales respecto a los que se hayan producido en ese año las circunstancias establecidas más sus correspondientes intereses de demora.	El contribuyente ingresará junto con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los períodos impositivo la quinta parte de la cuota diferida, más sus correspondientes intereses de demora.
El contribuyente podrá solicitar que se reduzca la garantía prestada en la proporción que represente el pago realizado sobre el total de la cuota diferida.	Lo mismo. No obstante lo anterior, será exigible la totalidad de la cuota diferida restante en los supuestos en los que los elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad. En estos casos, el contribuyente ingresará junto con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se produzcan dichas circunstancias, el importe de las cuotas diferidas restantes que se corresponda con los elementos patrimoniales respecto a los que se hayan producido en ese período impositivo dichas circunstancias. Esto mismo también resultará de aplicación cuando el traslado de residencia se realice o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español se transfieran a otro Estado del Espacio Económico Europeo en el caso de que tal Estado haya celebrado un acuerdo con el Reino de España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las diferencias más importantes que existen entre ambas legislaciones son las siguientes:

— Cuando el traslado de residencia se realice o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español se trasfiera a otro Estado de la Unión Europea, el contribuyente puede optar por diferir el pago de la cuota correspondiente a la integración en la base imponible a que se refiere el artículo que se comenta, fraccionándolo a lo largo de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

  En la legislación anterior se señalaba que dicho pago se podía fraccionar, de forma total o parcial, hasta el momento en que los elementos patrimoniales fueran transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o se hubieran dado de baja en el balance de la entidad. Sobre este tema la nueva regulación introduce modificaciones que se comentan seguidamente.

  Consecuencia de este cambio normativo se especifica que en cada uno de los cinco años de fraccionamiento se ingresará una quinta parte de la deuda correspondiente que ha sido diferida.

— Para la aplicación de este fraccionamiento se requiere el cumplimiento de determinados requisitos.

  Uno de estos requisitos es que se garantice mediante aval solidario de entidad de crédito el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado el contribuyente por diferir, siempre que exista un riego demostrable y real de impago. En la normativa anterior se señalaba que debía avalarse el importe diferido más un 30% a fin de garantizar los intereses de demora y los gastos de recaudación que pudieran producirse. Además no se hacía referencia al riesgo de impago.

— Otra novedad es la eliminación de la presentación anual de una declaración en la que se relacione la situación de cada uno de los elementos patrimoniales y otros conceptos.

— Finalmente la nueva normativa establece la exigibilidad de la totalidad de la cuota diferida que quede pendiente en los supuestos en los que los elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad.

— En estos casos, el contribuyente ingresará junto con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se produzcan dichas circunstancias, el importe de las cuotas diferidas restantes que se corresponda con los elementos patrimoniales respecto a los que se hayan producido en ese período impositivo dichas circunstancias.

— Esto mismo también es de aplicación cuando el traslado de residencia se realice o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en terri-

torio español se transfieran a otro Estado del Espacio Económico Europeo en el caso de que tal Estado haya celebrado un acuerdo con el Reino de España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

XI. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, y sin ánimo de ser exhaustivo, se puede señalar lo siguiente:

1. En principio todo lo que suponga actuaciones tendentes a evitar o neutralizar la evasión fiscal puede considerarse oportuno.

   Como señala José Carlos Pedrosa[25] «…cualquier actuación que tenga por objetivo luchar contra la evasión y elusión fiscal es más que absolutamente conveniente. El poder recaudatorio de las Administraciones tributarias de los Estados no puede verse mermado por el diseño de complejas operaciones transnacionales por parte de las entidades multinacionales».
2. Cabe preguntarse si estas actuaciones son las más prioritarias y las más urgentes o son simplemente unos ajustes a fin de que los Estados puedan justificar su compromiso con la lucha contra el fraude fiscal.

   Como señala Domingo Carbajo[26], «…tanto el informe BEPS como las medidas adoptadas por la UE para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, se dirigen directamente a contrarrestar estrategias sofisticadas de elusión fiscal internacional desarrolladas por las EMN (Empresas multinacionales), pero no ponen la misma presión acerca de la adaptación de sus AATT (Administraciones tributarias nacionales) al nuevo contexto…y sólo recientemente han puesto el énfasis en la cooperación internacional, mediante el intercambio de información tributaria. Por ello, para estimar el futuro de la Iniciativa BEPS, es difícil saber, por un lado, cuánto hay de retórica en estos Informes y textos normativos y cuánto de realidad, pues los mismos Gobiernos que postulan una tributación más elevadas de las EMN, no cesan, por otro lado, de ofrecer nuevos incentivos fiscales…cuyas beneficiarias directas son las EMN…la creación y proliferación de regímenes fiscales especiales y de gastos fiscales de otro tipo por las AATT nacionales no hace sino complicar el sistema tributario y fragmentar el mismo, favoreciendo el desarrollo de mecanismos de arbitraje internacional y de «planificación» fiscal internacional…».

---

[25] PEDROSA LÓPEZ, J.C. «El plan de acción BEPS de la OCDE, presente y futuro». Actualidad Jurídica Iberoamericana, número 2, febrero 2015, página 706.

[26] CARBAJO VASCO, D. «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial». Crónica Tributaria número 154/2015, páginas 66 y 67.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En la misma línea se puede indicar, como señala Elena Asenjo, que «encontrándonos en un mercado como el de la UE donde existe gran integración de las economías respectivas, pero dónde aún los sujetos obligados aprovechan las diferencias entre los mercados con fines de lucro particular, debe ahondarse en la configuración de un marco común. Concretamente será indispensable que se camine hacia sistemas fiscales más equitativos en materia de Impuesto sobre Sociedades. Con este objeto debe establecerse un mínimo común de protección del mercado interior en sectores específicos».[27]

3. Relacionado con lo anterior, cabe preguntarse si no es más prioritario, importante y trascendente analizar y atajar las situaciones de baja tributación que se producen dentro de la propia Unión Europea.

   En este sentido reproduzco la opinión, que suscribo, de Julio González[28] cuando señala que «la política europea contra los paraísos fiscales es extremadamente pobre y dotada de un alto grado de cinismo al no reconocer el primer problema europeo en esta materia: Hay Estados miembros de la Unión Europea que se pueden catalogar como paraísos fiscales y la transparencia económica que se exige a las empresas es muy reducida, con lo que no se puede luchar de forma efectiva contra las evasiones fiscales empresariales… Con arreglo a criterios generalmente asumidos, Luxemburgo, Bélgica, Holanda, Irlanda, Chipre y Austria son los países que merecen el calificativo de paraísos fiscales europeos, con consecuencias que transciende el mero juicio ético sino que afecta esencialmente a los impuestos percibidos por los Estados europeos donde efectivamente se han realizado las actividades económicas.»

[27] ASENJO RODRÍGUEZ, E. e-DICTUM número 56 de agosto de 2016. Página 1.
[28] GONZÁLEZ, J. «Paraísos fiscales europeos». 14 de mayo de 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016)[1]

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ[2]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. NORMA GENERAL CONTRA LAS PRÁCTICAS ABUSIVAS. III. CLÁUSULAS ANTIABUSO A NIVEL INTERNO. 1. Normas generales. 2. Normas específicas. IV. EL ELEMENTO SUBJETIVO EN LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN DE LA DIRECTIVA Y LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN INTERNA. 1. Elemento subjetivo en la cláusula antielusión de la Directiva. 2. Elemento subjetivo en la normativa interna. V. SEGURIDAD JURÍDICA A LA HORA DE ESTABLECER CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

La *Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior*, más conocida como Directiva Antielusión Fiscal (ATAD), establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.

Esta Directiva es una clara muestra de la firme voluntad política de los Estados miembros de llevar adelante, en el marco de la Unión Europea, la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, por sus siglas en inglés) ordenada por el G20 y plasmada en las 15 acciones del Plan BEPS desarrollado en el seno de la OCDE. En definitiva, los Estados miembros lanzan con este trabajado acuerdo un mensaje de unidad frente a la lucha contra la planificación fiscal agresiva, dejando a un lado intereses individuales de los Estados y superando discrepancias sobre determinadas propuestas.

[1] Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» del Ministerio de Economía y Competitividad (DER 2015-63533-C4-1-P); y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de Investigación de la UPV/EHU – PPG17/62.

[2] Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU (aitor.orena@ehu.eus)

ISBN: 978-84-7777-556-0

De las consideraciones preliminares de la Directiva se extraen los siguientes objetivos[3]:

- Evitar el desplazamiento irregular de beneficios entre entidades del mismo grupo multinacional, en línea con el proyecto BEPS.
- Garantizar que ese objetivo se realizará de manera que no surjan perturbaciones derivadas de implementaciones heterogéneas.
- Procurar que se corrijan los eventuales supuestos de doble imposición.
- Salvaguardar la aplicación del principio de libre competencia.

La Directiva anti-abuso se encuadra dentro del paquete de medidas anti-elusión (o anti-abuso) conocido como ATAP (*Anti Tax Avoidance Package*) y que también fue objeto de discusión en el Consejo ECOFIN del 25 de mayo pasado. En aquella reunión se logró el consenso en torno a las otras tres medidas que junto con la ATAD conforman el paquete ATAP (*Anti Tax Avoidance Package*): así, se adoptó formalmente la reforma de la Directiva 2011/16/UE, para regular el intercambio obligatorio automático del informe país por país (*country by country reporting* - CbCR), se acordaron conclusiones sobre la Comunicación de la Comisión sobre la estrategia de imposición exterior (lista común de paraísos fiscales) y también sobre la Recomendación de la Comisión sobre medidas contra el abuso de Tratados para evitar la doble imposición. El consenso sobe la ATAD no se alcanzaría hasta el 17 de junio siguiente.

Nos encontramos con dos iniciativas internacionales dirigidas a la persecución de la seguridad jurídica (BEPS y ATAD).

No podría entenderse el objetivo y contenido de la ATAD sin encuadrarla en el contexto del resto de trabajos que desde la OCDE y desde la propia Unión Europea se están llevando a cabo, con una notable intensidad y eficacia, para dar respuesta a los denominados esquemas internacionales de elusión fiscal y planificación fiscal agresiva.

La Directiva proyecta sus efectos sobre cinco principales ámbitos de actuación:

1. Norma relativa a la deducibilidad de intereses (artículo 4). Esta medida consiste básicamente en limitar la deducibilidad de los gastos financieros a un máximo del 30% del EBITDA o a 3 millones de euros si el primero fuese inferior. No obstante, los Estados miembros podrán autorizar la deducibilidad de los intereses que superasen dicho umbral si el sujeto pasivo demuestra que la relación existente entre sus fondos propios y sus activos no es inferior en más de un 2% a la de su grupo. También se permitiría deducir los intereses que resulten de aplicar sobre el EBITDA de la entidad individual el ratio de endeudamiento del grupo determinado como el cociente de dividir los gastos financieros netos entre el EBITDA de dicho grupo. (Relacionada con la Acción 4 de BEPS).

[3] LÓPEZ RIBAS, S.: «Directiva contra las prácticas de elusión fiscal», *Carta Tributaria*, 2016.

2. Imposición de salida (Exit tax) (artículo 5). La medida prevé la imposición de un gravamen sobre las plusvalías latentes relacionadas con activos transferidos al exterior en determinadas circunstancias.
3. Norma general contra las prácticas abusivas (artículo 6). La Directiva incluye una cláusula general anti-abuso dirigida a prevenir los negocios o conjuntos de negocios artificiosos o no genuinos cuya finalidad esencial sea la obtención de un ahorro fiscal contrario a los objetivos de la norma tributaria que hubiera debido ser aplicada.
4. Régimen de sociedades extranjeras controladas – Transparencia fiscal internacional (CFC rules) (artículos 7 y 8). La Directiva prevé la posibilidad de que se graven los beneficios no distribuidos de entidades residentes en un tercer estado en las que se tenga el control y en las que el impuesto satisfecho sobre los beneficios sea inferior a la diferencia entre el impuesto que habrían pagado en el país de la matriz y el impuesto efectivamente satisfecho (i.e. en la práctica, si la cuota del impuesto se determinase de forma similar en ambas jurisdicciones, el requisito sería que el tipo impositivo sea inferior al 50% del tipo impositivo de la jurisdicción en la que reside la sociedad matriz). Sólo se transparentarán determinadas rentas de las denominadas «pasivas» (v.g. intereses u otros ingresos de activos financieros, ingresos procedentes de la propiedad intelectual, dividendos o rentas generadas por la enajenación de participaciones sociales, actividades de seguros, facturación de bienes y servicios a empresas asociadas con escaso valor añadido, …) así como rentas no distribuidas por la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados cuyo principal objetivo fuera conseguir una ventaja fiscal. (Relacionada con la Acción 3 de BEPS).
5. Asimetrías híbridas (artículo 9). De acuerdo con el contenido de dicha medida, en los casos en los que el diferente tratamiento conferido por dos Estados miembros a un mismo contribuyente (entidad híbrida) o a un mismo mecanismo estructurado (instrumento híbrido) ocasione la deducción de las mismas pérdidas o gastos, tanto en el país de origen como en otro Estado miembro dichos gastos solamente serán deducibles en el Estado en el que se haya originado el pago correspondiente. En la misma línea, si una asimetría híbrida da lugar a una deducción de un gasto en el Estado miembro de origen sin la inclusión del mismo en la base imponible del Estado de destino, el Estado de origen no permitirá la deducción fiscal del gasto. (Relacionada con la Acción 2 de BEPS).

Como puede apreciarse, tres de las cinco medidas propuestas se corresponden con acciones del plan BEPS: la Acción 4 sobre la deducibilidad de intereses, la Acción 3 sobre transparencia fiscal internacional (CFC) y la Acción 2 sobre instrumentos y entidades híbridos. No encuentra reflejo expreso en el Plan de Acción BEPS la «Imposición de salida» ni la «Norma general contra las prácticas abusivas», si bien nos atre-

ISBN: 978-84-7777-556-0

veríamos a decir que esta última medida recoge en sí misma la esencia o el objetivo común de las 15 acciones de las que consta el Plan BEPS.

Estas medidas se configuran como principios mínimos que permiten a los legisladores nacionales cierta flexibilidad a la hora de desarrollar e implementar cada una de ellas en su ordenamiento jurídico, siempre que no afecte negativamente al objetivo perseguido por la Directiva. Así, el artículo 3 de la Directiva *Nivel Mínimo de protección* establece que «La presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades».

Este margen de maniobra otorgado a cada uno de los Estados miembros podría volver a generar las divergencias, asimetrías y descoordinaciones que precisamente se pretenden evitar con estas medidas y que podrían ser aprovechadas por estructuras con ánimo de elusión o podrían generar situaciones no deseadas de doble imposición.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que en función del rigor en la implementación de estas medidas, puede (i) poner en riesgo la competitividad de las entidades europeas frente a las de otras jurisdicciones; y (ii) crear un marco económico poco atractivo para inversiones en comparación con aquellas jurisdicciones que implementen, de forma más relajada, los resultados de BEPS.

Transposición de la Directiva

El artículo 11 de la Directiva establece como fecha máxima de transposición para los Estados miembros el 31 de diciembre del 2018, siendo el 1 de enero del 2019 la fecha prevista para que dichas medidas produzcan efectos, sin perjuicio de las disposiciones transitorias específicas que se prevén respecto de algunas medidas:

- los Estados miembros dispondrán de un año más, hasta el 31 de diciembre de 2019, para introducir en sus ordenamientos internos la imposición de salida y
- en relación con la norma de limitación de intereses, aquellos Estados que, como España, ya cuenten con normas nacionales específicas que sean igualmente eficaces, podrán aplicar las mismas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha en que se publique el acuerdo entre los miembros de la OCDE sobre la acción 4 del Plan BEPS, pero en ningún caso más allá del 1 de enero de 2024.

II. NORMA GENERAL CONTRA LAS PRÁCTICAS ABUSIVAS

Antes de nada debe de señalarse que el propio preámbulo de la Directiva parte del derecho del contribuyente a escoger la estructura fiscal más eficaz para sus negocios, sin perjuicio de que establezca que la norma antiabuso deba aplicarse a los negocios artificiosos:

«(11) Las normas generales contra las prácticas abusivas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales tienen como función colmar las lagunas existentes y no deben afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude. Dentro de la Unión, esas normas generales deben aplicarse a los mecanismos considerados falseados; en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. Además, es importante garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran. No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales. A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras».

Dicho esto, esta medida está recogida en el artículo 6:

«Artículo 6
Norma general contra las prácticas abusivas

1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional».

Esta medida recoge la esencia y/o el objetivo común de las 15 acciones del Plan BEPS de la OCDE y del propio paquete de medidas contra la elusión fiscal impulsado en el seno de la UE (ATAP).

ISBN: 978-84-7777-556-0

A pesar de la existencia de unos criterios razonablemente consolidados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de la que la sentencia de 12 de septiembre de 2006 en el caso Cadbury Schweppes es un claro referente, y de la Recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva, que ya en diciembre de 2012 aconsejaba a los Estados miembros adoptar una norma general de lucha contra el fraude, lo cierto es que, hasta la fecha, ha sido un ámbito en que las prácticas varían considerablemente entre los diversos países de la UE.

Aquella Recomendación tuvo diferente acogida en los distintos Estados miembros, pero la gran mayoría no consideraba necesaria la inclusión de dicha cláusula por contar ya con una cláusula doméstica, bien basada en el «fraude de ley» («abuse of law») o en el principio de la «sustancia sobre la forma» («substance over form») que perseguía el mismo objetivo.

Sin embargo, unos años más tarde se han dado las circunstancias políticas y sociales adecuadas para que difícilmente ningún Estado miembro pudiera oponerse políticamente a la inclusión de esta medida en la Directiva 2016/1164, una cláusula anti-abuso amplia que trata de cerrar las puertas que las normas anti-abuso específicas de algunos Estados miembros (o la ausencia de norma anti-abuso alguna) podrían dejar abiertas a la planificación fiscal abusiva.

La lectura de un extracto de la sentencia Cadbury Schweppes del TJUE del año 2006, de la Recomendación de la Comisión de 2012 y de la cláusula general anti-abuso finalmente incluida en la Directiva 2016/1164 permite identificar matices que muestran un cierto endurecimiento de la cláusula general anti-abuso con respecto a la doctrina del TJUE de hace diez años.

En efecto, en el año 2006 el TJUE señaló lo siguiente en la sentencia Cadbury Schweppes:

> «… De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.»

En diciembre de 2012 la Comisión invitaba a los Estados miembros a introducir la siguiente cláusula en su legislación nacional:

> «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».

Si reproducimos a continuación el texto literal del artículo 6.1. de la Directiva anti-abuso observaremos que los distintos términos utilizados permiten intuir cierto endurecimiento con respecto a lo que el TSJUE proponía hace diez años:

> «1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.
>
> …».

Mientras que el TJUE hablaba en 2006 de combatir «montajes puramente artificiales … con el objetivo de eludir el impuesto» —dejando entreabierta la puerta para la defensa de estructuras con cierta sustancia aunque pudieran facilitar una ventaja fiscal— y la Recomendación de la Comisión de 2012 se refería a «mecanismos artificiales con el objetivo fundamental de evadir impuestos», la cláusula de la Directiva anti-abuso se conforma con la existencia de un «mecanismo falseado en el que uno de sus propósitos principales es la obtención de una ventaja fiscal». En efecto, bajo la nueva Directiva no parece necesario que «el objetivo» o «el objetivo fundamental» de la estructura o mecanismo sea evadir o eludir impuestos, sino que resulta suficiente que «uno de los propósitos principales sea la obtención de una ventaja fiscal».

Ahora bien, no debemos de olvidar que la fiscalidad es uno de los elementos a tener en cuenta a la hora de valorar la rentabilidad económica de un negocio, por lo que en la mayoría de las ocasiones, por no decir todas, una fiscalidad ventajosa va a ser también (como podría ser el costo de la mano de obra, el costo del suelo, …) buscada sin que ello suponga automáticamente la aplicación de los mecanismos antiabuso. Por ello, nos preocupa la interpretación —interesada en muchas ocasiones— que puedan hacer las Administraciones, y que posteriormente pueda ser respaldada por los Tribunales.

Finalmente, en un plano más descriptivo, conviene señalar que la cláusula general antiabuso deja claro, al igual que lo hace la cláusula anti-abuso recientemente incluida en la Directiva Matriz Filial, y a nuestro juicio de forma innecesaria, que el abuso puede tener lugar a través de una serie de operaciones encadenadas (mecanismo o serie de mecanismos que podrán estar constituidos por más de una fase o parte) (art. 6.2).

También se ocupa de aclarar que, en línea con el TJUE, el test de contraste para descartar la «artificiosidad» o «falseamiento» del mecanismo, transacción o estructura, consistirá en la existencia de razones comerciales válidas que justifiquen la existencia de los mismos (art. 6.3).

ISBN: 978-84-7777-556-0

Esta medida se recoge en unos términos similares a los de la norma antiabuso ya incorporada a la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en la versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (en adelante Directiva matriz-filial). En ese sentido, la Directiva dispone que los Estados miembros, en caso de sospechar que se ha llegado a un acuerdo comercial únicamente por motivos fiscales, ignorarán tales acuerdos denegando la aplicación de los beneficios fiscales pretendidos con la operación[4].

III. CLÁUSULAS ANTIABUSO A NIVEL INTERNO

Podemos diferenciar dos tipos de normas contra las prácticas abusivas: las normas generales y las normas específicas. Así lo establece el considerando n.º 11 de la Directiva:

> «(11) Las normas generales contra las prácticas abusivas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales tienen como función colmar las lagunas existentes y no deben afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude. Dentro de la Unión, esas normas generales deben aplicarse a los mecanismos considerados falseados; en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. Además, es importante garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran. No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales. A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras».

1. Normas generales

El Territorio Histórico de Gipuzkoa, al igual que en territorio común, ya tiene cláusulas antiabuso generales de carácter similar *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General*

[4] ÁLVAREZ BARBEITO, P: «Principales medidas adoptadas por la directiva antielusión fiscal (Directiva 2016/1164, de 12 de julio del 2016), en »http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/principales-medidas-adoptadas-por-la-directiva-antielusion-fiscal-directiva-2016-1164-de-12-de-julio-del-2016.pdf

Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por lo que la incorporación de esta medida al texto definitivo de la Directiva no parece que vaya a traducirse en cambios significativos en nuestro país[5].

2. Normas específicas

A nivel interno, también pueden adoptarse disposiciones específicas, pero no pueden perder de vista que desde el momento en que tienen por finalidad evitar comportamientos abusivos, su aplicación debe de partir de la premisa de un mecanismo falseado. Es decir, debe de apreciarse cierta intencionalidad de obtener una ventaja fiscal mediante mecanismos falseados que desvirtúen el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, cuya prueba corresponderá a la Administración tributaria.

Esta es la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 20 de diciembre de 2017, Sala 6ª, Asuntos núms. C-504/16 y C-613/16 (acumulados)[6], en relación a las medidas internas adoptadas por un Estado Miembro (en el caso Alemania) como consecuencia de la aplicación de la Directiva matriz-filial.

Adelantamos que, a nuestro juicio, esta es la postura que también han de adoptar las Administraciones tributarias y los Tribunales nacionales, respecto de las medidas específicas que puedan adoptarse en la línea de la cláusula antielusión prevista en el artículo 6 de la Directiva antielusión. Para defender esta postura, conviene analizar la mencionada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 20 de diciembre de 2017.

En virtud de lo dispuesto en la Directiva matriz-filial, está exentos los dividendos entre matriz-filial siempre que se cumplan una serie de requisitos, sin perjuicio de que prevé la misma que los Estados miembros puedan aplicar disposiciones nacionales o convencionales con el fin de evitar fraudes y abusos. Así lo establece el apartado 2º de su artículo 1:

> «*Artículo 1.*
> 2. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos».

Ahora bien, los Estados miembros, en cualquier caso, sólo pueden hacer uso de la posibilidad que les confiere este artículo respetando los principios generales del Dere-

[5] España ya tiene cláusulas antiabuso generales de carácter similar, por lo que la incorporación de esta medida al texto definitivo de la directiva no parece que vaya a traducirse en cambios significativos en nuestro país (Álvarez Barbeito, P: «Principales medidas adoptadas por la directiva antielusión fiscal (Directiva 2016/1164, de 12 de julio del 2016)http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/principales-medidas-adoptadas-por-la-directiva-antielusion-fiscal-directiva-2016-1164-de-12-de-julio-del-2016.pdf)

[6] http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198073&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=829360

ISBN: 978-84-7777-556-0

cho de la Unión y, más concretamente, el principio de proporcionalidad. El respeto de este principio exige que las medidas previstas por los Estados miembros dirigidas a evitar los fraudes y los abusos sean adecuadas para realizar ese objetivo y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo.

De ahí que la posibilidad otorgada a los Estados miembros con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva sobre matrices y filiales sólo puede amparar disposiciones nacionales o convencionales necesarias a tal fin. Ahora bien, dado que esta disposición establece una excepción a la regla general establecida por dicha Directiva, esto es, el disfrute del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales que estén comprendidas en el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva, procede interpretar dicho artículo de manera restrictiva.

El Tribunal de Justicia ha establecido que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

De modo que no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las Directivas, ni medidas fiscales que menoscaben libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.

De ahí que si las autoridades nacionales competentes quieren comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. El establecimiento de una medida fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar el fraude o el abuso.

Sin embargo, la normativa controvertida en los litigios principales no tiene por objeto específicamente excluir del disfrute de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea acogerse indebidamente a esta ventaja, sino que comprende, de manera general, toda situación en la que posean participaciones en una sociedad matriz no residente personas que no tendrían derecho a tal exención si percibieran los dividendos directamente.

Así, la normativa controvertida establece que, en el caso de que posean participaciones en una sociedad matriz no residente personas que no tendrían derecho a la exención de la retención en origen si percibieran directamente los dividendos procedentes de una filial establecida en Alemania, esta normativa somete la concesión del disfrute de la ventaja fiscal que representa la exención de la retención en origen, prevista en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva sobre matrices y filiales, a la exigencia de que no se cumpla ninguno de las tres requisitos establecidos en esa misma normativa, a saber, que no existan razones sólidas, ya sea económicas o de otro tipo, que justifiquen la interposición de la sociedad matriz no residente, que la sociedad matriz no residente no obtenga de su propia actividad económica más del 10 % de sus in-

gresos brutos totales en el ejercicio de que se trate, o que la sociedad matriz no residente no participe en el tráfico económico general con un establecimiento adecuado para su propio objeto social, sin tener en cuenta las características relevantes, organizativas, económicas o de otro tipo, de las empresas que tengan vínculos con la sociedad matriz no residente. Asimismo, no se considera que una sociedad matriz no residente que obtiene sus ingresos brutos de la administración de activos o transfiere sus principales actividades a terceros ejerza una actividad económica propia.

El mero hecho de que posean tales participaciones personas con esas características no implica, por sí solo, la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado únicamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja fiscal.

Y es que no se desprende de ninguna disposición de la Directiva sobre matrices y filiales que el tratamiento fiscal reservado a las personas que poseen participaciones en sociedades matrices residentes en la Unión o que el origen de dichas personas afecten en modo alguno al derecho de estas sociedades a beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas en esta Directiva.

Por otro lado, la normativa controvertida en los litigios principales supedita la concesión del disfrute de la exención de la retención en origen previsto en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva sobre matrices y filiales a la exigencia de que no se cumpla ninguno de los tres requisitos establecidos por esta misma normativa.

A este respecto, procede señalar:

— En primer lugar, que, al supeditar la concesión del disfrute de esta exención a tal exigencia, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar un principio de prueba de la falta de motivos económicos o de indicios de fraude o abuso, dicha normativa establece, una presunción general de fraude o abuso y, por lo tanto, menoscaba el objetivo perseguido por la Directiva sobre matrices y filiales, en particular en el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, esto es, evitar la doble imposición de los dividendos distribuidos por una filial residente a su sociedad matriz no residente por parte del Estado miembro de residencia de dicha filial, con el fin de facilitar las cooperaciones y el establecimiento de grupos de sociedades a escala de la Unión.
— En segundo lugar, en la medida en que esta misma normativa, en el caso de que se cumpla uno de los tres requisitos establecidos por ella, no concede a la sociedad matriz no residente la posibilidad de aportar elementos de prueba que demuestren la existencia de motivos económicos, establece, además, una presunción *iuris et de iure* de fraude o abuso.
— En tercer lugar, estos requisitos, tanto si se consideran de forma individual como conjunta, no pueden, por sí solos, implicar la existencia de un fraude o de un abuso.

En efecto, a este respecto procede señalar que la Directiva sobre matrices y filiales no contiene ninguna exigencia en cuanto a la naturaleza de la actividad económica de las sociedades que están comprendidas en su ámbito de aplicación o en cuanto al importe de los ingresos procedentes de la actividad económica propia de éstas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Pues bien, el hecho de que la actividad económica de la sociedad matriz no residente consista en la administración de activos de sus filiales o de que los ingresos de esta sociedad matriz sólo procedan de esta administración no puede, por sí sola, implicar la existencia de un montaje puramente artificial, carente de toda realidad económica. En este contexto, el hecho de que no se considere que la administración de activos constituye una actividad económica en el marco del impuesto sobre el valor añadido es irrelevante, dado que el impuesto controvertido en los litigios principales y el impuesto mencionado tienen marcos jurídicos distintos, cada uno de los cuales persigue objetivos diferentes.

Asimismo, al contrario de lo que establece la normativa controvertida en los litigios principales, la constatación de la existencia de tal montaje exige que se proceda, caso por caso, a un examen global de la situación de que se trate que verse sobre elementos tales como las características relevantes, organizativas, económicas o de otro tipo, del grupo de sociedades al que pertenece la sociedad matriz en cuestión, así como las estructuras y estrategias de dicho grupo.

En atención a todo ello, el Tribunal entiende que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva sobre matrices y filiales, en relación con el artículo 5, apartado 1, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal nacional como la controvertida en los litigios principales.

> «La importancia de las sentencias anteriormente mencionadas radica en que podrían permitir determinar el contexto de aplicación de las clausulas antiabuso, al limitar y establecer un marco restrictivo de interpretación y, asimismo podrían impedir que las cláusulas antiabuso recogidas en la normativa de los Estados miembros se convirtieran en presunciones antiabuso.
>
> La jurisprudencia objeto de análisis debiera impedir que la Administración excluyera la aplicación del régimen especial derivado de la Directiva Matriz-Filial, así como de otros regímenes fiscales armonizados (i.e. Sentencia Euro Park Service de 8 de marzo de 2017, asunto C-14/16, sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros), sin haber puesto de manifiesto la existencia de indicios de fraude o evasión fiscal de las operaciones correspondientes.
>
> Y todo ello en aras de alcanzar el adecuado nivel de seguridad jurídica que debiera presidir la toma de decisiones relacionadas con la implantación de filiales en los diferentes Estados miembros, sin que la fiscalidad se convierta en un elemento que favorezca la limitación o restricción a la libertad de establecimiento, entorpeciendo los motivos económicos o comerciales que pueden llevar a decidir localizar una entidad en un Estado miembro determinado»[7].

[7] RUBIO OLIVER, R.: «Alcance de las cláusulas antiabuso de la Directiva Matriz-Filial en relación con los dividendos distribuidos a matrices europeas», *RCyT* núm. 420, 2018, pp. 131 y 132.

IV. EL ELEMENTO SUBJETIVO EN LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN DE LA DIRECTIVA Y LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN INTERNA

1. Elemento subjetivo en la cláusula antielusión de la Directiva

Tal y como se ha señalado con anterioridad, para que resulten aplicables las consecuencias de la cláusula antielusión de la Directiva, resulta necesario que el mecanismo o mecanismos utilizados en la planificación fiscal que se hubiera llevado a cabo por el obligado tributario tuvieran «como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable».

Ello supone el tener que analizar si la conducta del obligado tributario (mecanismo o mecanismos utilizados en su planificación fiscal) tenía como propósito principal[8] o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable. Y este análisis se traduce forzosamente en un examen de la intencionalidad del obligado tributario. De modo que nos encontramos ante una figura que requiere el análisis de dos elementos:

- Elemento objetivo, consistente en el mecanismo o mecanismos utilizados para obtener una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes.
- Elemento subjetivo, consistente en el propósito principal o uno de los propósitos principales dirigidos a la obtención de una ventaja fiscal.

Es decir, para poder aplicar la cláusula antielusión se requiere la concurrencia de los dos elementos. De la propia literalidad de la norma no puede extraerse, en nuestra opinión, ninguna otra interpretación.

Refuerza además esta interpretación, el hecho de que, tal y como establece el apartado 11 del Preámbulo de la Directiva anti elusión, cabe la imposición de sanciones cuando se aplique la cláusula antielusión: «No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales».

Es decir, si tenemos en cuenta la definición de infracciones tributarias prevista en el art. 188 de la *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa*, se aprecian dos elementos: el elemento objetivo y el elemento subjetivo:

[8] Sobre el propósito principal, si bien en relación a la acción 6 BEPS, véase BÁEZ MORENO, A.: «La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la Acción 6 del Proyecto Beps», en *RCyT. CEF*, núm. 404, 2016, pp. 5 a 52; «GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?», INTERTAX, Volume 45, Issue 6 & 7 © 2017 Kluwer Law International BV, The Netherlands, pp. 432 a 446.

ISBN: 978-84-7777-556-0

«*Artículo 188. Concepto de infracciones tributarias.*

Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Norma Foral o ley».

El elemento objetivo lo conforman las acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias, mientras que el elemento subjetivo viene dado por el carácter doloso o culposo con cualquier grado de diligencia de dichas acciones u omisiones.

La concurrencia de ambos requisitos es necesaria para que pueda imponerse una sanción, pues de lo contrario se vulneraría el derecho a la presunción de inocencia previsto en el art. 24.2 de la Constitución. Así lo establece la jurisprudencia:

«Por otra parte, las recientes sentencias de esta Sala de 3 de Junio de 2008 (RJ 2008, 5827), recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04, y 27 de junio de 2008 (RJ 2008, 5828) (2), recursos de casación para la unificación de doctrina 324/2004 y 396/2004, recuerdan la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril (RTC 1990, 76); 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero). Así, la ausencia de motivación específica de la culpabilidad, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005, 164), se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

En el mismo sentido, como precisa la STS de 6 de junio de 2008 (rec. casación para la unificación de doctrina 146/2004), el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia

de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular» [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice «[entre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.» AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª), sentencia de 10 octubre 2011. JT 2011\1137

De modo que, desde el momento en el que las conductas abusivas pueden ser objeto de sanciones, y para la imposición de mismas se exige la concurrencia no solo del elemento objetivo, sino del elemento subjetivo (bien a título de dolo bien a título de negligencia), a nuestro entender la aplicación de la cláusula abusiva prevista en el art. 6 de la Directiva anti abuso —tal y como se encuentra redactada— debería exigir el análisis del elemento subjetivo, esa intencionalidad o cierto desprecio o menoscabo de la norma, es decir, se exige realizar una valoración de la conducta del obligado tributario.

De ahí que, si actualmente el art. 6 de la Directiva anti abuso exige tener en cuenta el elemento subjetivo, exige valorar la conducta del obligado tributario, debería de seguirse el mismo criterio a nivel interno.

2. Elemento subjetivo en la normativa interna

Se analiza a continuación cuáles han sido las redacciones sobre la figura del «fraude de ley», y posteriormente «conflicto en la aplicación de la norma», para ver la exigencia sobre el elemento subjetivo.

Adelantamos que nos vamos a referir a normativa estatal, por haber sido la misma objeto de análisis más desarrollado tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia, si bien resulta trasladable al ámbito foral.

Redacción vigente desde el 1 marzo 1964 hasta el 22 julio 1995 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963)

«*Artículo 24.*

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado».

ISBN: 978-84-7777-556-0

En esta redacción, podríamos decir que se exige la presencia y la prueba del elemento subjetivo, en cuanto que el artículo hace mención al «propósito probado de eludir el impuesto»:

- «propósito»: Si acudimos al diccionario de la Real Academia de la Lengua, nos encontramos, entre otros, con dos posibles significados: 1.Ánimo o intención de hacer o de no hacer algo; 2. Objetivo que se pretende conseguir.
- «probado»: en nuestra opinión, la prueba resulta necesaria, e incumbe a la Administración tributaria.
- «eludir»: la elusión fiscal es una forma de reducir el pago de tributos, pero dentro de los límites definidos por la ley.

Este requisito subjetivo de probar el ánimo o propósito de eludir el impuesto, redujo sustancialmente la aplicación práctica de esta figura[9].

Si lo comparamos con el art. 6 de la Directiva anti elusión, también en esta se requiere un propósito de obtener una ventaja fiscal.

Redacción vigente desde el 23 julio 1995 (Ley 25/1995, de 20 de julio, que modifica parcialmente la Ley 230/1963)

«Artículo 24.

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

La nueva redacción también se refiere al «propósito de eludir», aunque se suprima la mención de que dicho propósito deba de ser probado. La razón de esta supresión

[9] BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de ley en el Derecho Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2006, p. 13.

se debe al hecho de que la prueba de la intención o elemento subjetivo tiene sentido en materia de derecho sancionador, pero no en el ámbito del fraude de ley[10].

Téngase en cuenta que con la redacción vigente en dicho momento, no procedía la imposición de sanciones («sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones»). Sin embargo, actualmente sí resulta posible la imposición de sanciones en la configuración del conflicto en la aplicación de la norma, posibilidad que ampara el preámbulo de la Directiva anti abuso al señalar que «No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales».

Aunque se eliminó de la redacción el adjetivo «probado», se siguió manteniendo el requisito subjetivo del propósito de eludir el pago del tributo, requisito que fue valorado negativamente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Ello se debía a la dificultad de probar el propósito, que en la práctica contribuyó a la inefectividad y nula aplicación del fraude de ley tributaria[11]. Por dicho motivo se señaló que lo relevante no era la intención subjetivo, sino la artificiosidad de la vía utilizada, sin perjuicio de que, salvo raras excepciones, esta anormalidad sólo se explicase por el ánimo fraudulento[12].

Frente a esta opinión, también se mantuvo que el propósito de eludir también debía ser probado[13]. «Es cierto que ya no se exige expresamente que el propósito de eludir sea probado; igualmente ha desaparecido en la nueva redacción la exigencia de que en el expediente «se aporte por la Administración la prueba correspondiente», pero todo ello... no ha dado solución al problema central, que es la exigencia de un elemento subjetivo entre los requisitos del fraude de ley. Creo, en este sentido, que cuando la Administración considere que su derecho a recaudar una determinada suma, se ha visto afectado por una conducta realizada en fraude de ley, deberá aplicarse el principio general previsto para los procedimientos de gestión y recaudación por el cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» (art. 114.1 de la LGT [RCL 1963, 2490]). Siguiendo esta idea, se puede afirmar que cuando la Administración considere que un hecho, acto o negocio ha sido realizado en fraude de ley, deberá aportar, con independencia de que la nueva redacción del art. 24 no lo exija expresamente, que en dicho hecho, acto o negocio existen los requisitos para poder declararlos en fraude de ley, y entre estos requisitos sigue figurando en la redacción del art. 24.1, el propósito de eludir el pago del tributo»[14].

---

[10] PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, 1996, p. 55.

[11] PEÑA ALONSO, J. L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 12.

[12] PALAO TABOADA, C.: «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes», *Crónica Tributaria*, núm. 73, p. 74.

[13] BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de ley …», cit., p. 16.

[14] PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Colección financiera n.º 5/1996, pp. 91 y 92.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Redacción vigente desde el 1 julio 2004 hasta el 11 octubre 2015 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)

«*Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*[15]

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

La *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, derogó la figura del fraude de ley y la sustituyó por una cláusula antiabuso, en la que desaparecían los elementos de subjetividad. Se pasó del carácter subjetivo del fraude a una cláusula antiabuso objetiva, que únicamente podría aplicarse cuando la conducta realizada y no gravada (o gravada a menor intensidad) reuniese ciertas características que pudieran ser identificadas pero sin que se hicieses mención alguna a la intención del agente[16].

Y ello, pese a que la Comisión que elaboró el Informe de julio de 2001 defendía, en relación al ánimo de eludir el tributo, que debía de existir, y probarse por la Administración, aunque fuera mediante indicios. No obstante, por razones prácticas, se optó por eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) llevase a pensar que se trataba de un fraude de Ley[17].

---

[15] En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, denominada cláusula antielusión.

[16] SIMÓN ACOSTA, E.: «El abuso de la norma tributaria», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm 568/2003, p. 3.

[17] BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de Ley …», cit. p. 34.

Redacción vigente desde el 12 octubre 2015

«Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

Conforme a la redacción otorgada y vigente a partir del 12 de octubre de 2015, se vuelve a permitir la imposición de sanciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, mediante la creación específica de un nuevo tipo infractor previsto en el art. 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria[18].

[18] «*Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el apartado 3º del art. 15 de la LGT se elimina la coletilla «sin que proceda la imposición de sanciones», y sin permitir la imposición de sanciones de forma expresa o implícita en dicho artículo, se crea un nuevo tipo infractor, respecto al que mantenemos nuestras divergencias[19].

De modo que, si en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma resulta posible imponer sanciones, y para la comisión de las infracciones tributarias resulta requisito imprescindible el análisis y la prueba por parte de la Administración tributaria del elemento subjetivo, podría quedar en entredicho las posturas según las cuales nos encontramos ante una cláusula antiabuso objetivo.

V. SEGURIDAD JURÍDICA A LA HORA DE ESTABLECER CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN

Es una realidad el que las normas tributarias no sean capaces de anticiparse a cada nuevo producto, servicio o modelo empresarial ni a cada transacción o estructura ideada por los contribuyentes, y especialmente, aquellos de naturaleza agresiva o que se encuentren en los límites entre lo permitido y no o entre el abuso y la elusión. De ahí que la necesidad de las normas antiabuso luchar contra las prácticas de evasión o abuso. Ahora bien, a la hora de adoptar estas medidas, que pueden adoptar distintas formas, debe de ser valorado cuidadosamente el efecto que sobre la seguridad jurídica pueden tener. Y es que la elección por el legislador de una cláusula poco apropiada, mal redactada o cuya aplicación sea arbitraria, puede suponer una fuente de inseguridad jurídico muy importante[20].

---

a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley».

[19] Véase al respecto ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Algunas cuestiones relativas a la reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa» *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, ISSN 2340-7301, *N.º 232, 2017*; ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «La nueva LGT y la vigente NFGT de Gipuzkoa», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, ISSN 2340-7301, Nº. 211, 2015.

[20] SERRANO ANTÓN, F.: «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *RCyT. CEF*, núm. 419 (febrero 2018), pp. 20 a 22.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Principales medidas adoptadas por la directiva antielusión fiscal (Directiva 2016/1164, de 12 de julio del 2016), en »http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/principales-medidas-adoptadas-por-la-directiva-antielusion-fiscal-directiva-2016-1164-de-12-de-julio-del-2016.pdf

BÁEZ MORENO, A.: «La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la Acción 6 del Proyecto Beps», en *RCyT. CEF*, núm. 404, 2016.

BÁEZ MORENO, A.: «GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?», *INTERTAX*, Volume 45, Issue 6 & 7 © 2017 Kluwer Law International BV, The Netherlands,.

BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de ley en el Derecho Tributario», *Quincena Fiscal*, núm 7/2006.

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD: «DIRECTIVA ATAD («Anti Tax Avoidance Directive») ESPECIAL REFERENCIA A LA MEDIDA RELATIVA A LA IMPOSICIÓN DE SALIDA («Exit Tax») y a LA NORMA GENERAL CONTRA LAS PRÁCTICAS ABUSIVAS»; http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/12/Directiva-Europea-Anti-Abuso.pdf

LÓPEZ RIBAS, S.: «Directiva contra las prácticas de elusión fiscal», *Carta Tributaria*, 2016.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Algunas cuestiones relativas a la reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, ISSN 2340-7301, N.º 232, 2017

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «La nueva LGT y la vigente NFGT de Gipuzkoa»*Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, ISSN 2340-7301, N.º 211, 2015.

PALAO TABOADA, C.: «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes», *Crónica Tributaria*, núm. 73.

PEÑA ALONSO, J. L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Colección financiera n.º 5/1996.

PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, 1996.

RUBIO OLIVER, R.: «Alcance de las cláusulas antiabuso de la Directiva Matriz-Filial en relación con los dividendos distribuidos a matrices europeas», *RCyT*_núm. 420, 2018.

SERRANO ANTÓN, F.: «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *RCyT. CEF*, núm. 419 (febrero 2018), pp. 20 a 22.

SIMÓN ACOSTA, E.: «El abuso de la norma tributaria», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm 568/2003.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Un análisis de las nuevas normas de transparencia fiscal internacional. Especial referencia a los Territorios Históricos del País Vasco

Elizabeth GIL GARCÍA[1]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL COMO PARTE DE LA POLÍTICA FISCAL DE UN ESTADO. 1. La regulación interna en materia de normas de transparencia fiscal internacional. Estado actual. III. DEFINICIÓN DE LA SOCIEDAD EXTRANJERA CONTROLADA. IV. RENTA SUJETA AL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL..1. La imputación de rentas en la base imponible del contribuyente residente en España. V. OTRAS CUESTIONES RELEVANTES EN LA DEFINICIÓN DE LAS NORMAS DE TFI. 1. Cálculo y atribución de la renta. 2. Eliminación de la doble imposición. VI. REFLEXIÓN FINAL.

I. INTRODUCCIÓN

Las normas sobre transparencia fiscal internacional (TFI), o en su terminología inglesa *controlled foreign companies legislation* (*CFC rules*), permiten a un Estado imputar a la base imponible de las sociedades residentes en dicho Estado determinados ingresos (normalmente rentas «pasivas») obtenidos por una entidad no residente, siempre que la entidad residente tenga el control de la no residente y que esta última esté sometida en su Estado de residencia a una tributación que se considere «reducida» en el Estado que realiza la imputación. Por lo tanto, las *CFC rules* suponen una extensión de la imposición en residencia.

[1] Profesora Ayudante Doctora. Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. Este trabajo ha sido desarrollado en el marco de los proyectos de investigación: «El Plan de Acción europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento tributario español» (DER2015-64816-P) y «La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario español» (DER2015-68072-P), financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad (MINECO). Asimismo, en el marco del Programa Prometeo para Grupos de Investigación de Excelencia de la Generalitat Valenciana: «Los Planes de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional» (PROMETEO 2016/053). E-mail de contacto: elizabeth@ua.es

El objeto de este trabajo es determinar el grado de alineamiento del régimen común del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del régimen foral de los Territorios Históricos del País Vasco tanto a las recomendaciones de la Acción 3 del Plan BEPS[2] como a las disposiciones en esta materia incluidas en la Directiva antiabuso[3], cuyo plazo de transposición concluye el 31 de diciembre de 2018 (art. 11 de la Directiva 2016/1164). Para ello, el trabajo se ha organizado en cinco apartados. El primer apartado describe brevemente el objeto de las normas de TFI. A continuación, se abordan los diferentes elementos que conforman el régimen de TFI, como son la definición de la sociedad extranjera controlada (SEC) y la renta sujeta al régimen de TFI (apartados 2 y 3). El análisis de los diferentes elementos configuradores de las normas de TFI se hará desde una triple perspectiva. Esto es, se atenderá a las recomendaciones incluidas en el Informe Final de la Acción 3 y como éstas han sido recogidas por la Directiva 2016/1164 para dar una respuesta coordinada a BEPS[4], por un lado, y por la normativa interna, por otro.

II. LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL COMO PARTE DE LA POLÍTICA FISCAL DE UN ESTADO

El Informe Final de la Acción 3 del Plan BEPS señala que las sociedades extranjeras controladas posibilitan el traslado de beneficios y el diferimiento de impuestos a largo plazo[5]. Las normas de TFI pueden ir dirigidas a contrarrestar situaciones de elusión fiscal —esto es, el traslado de beneficios— o bien a prevenir el diferimiento en el pago de impuestos (a largo plazo). En consecuencia, son dos los objetivos bajo los cuales se configuran (o pueden configurarse) las normas de TFI. Ahora bien, en muchos casos ambos objetivos son perseguidos por el mismo régimen de TFI. En Estados Unidos, por ejemplo, el *Internal Revenue Code* recoge dos regímenes anti-diferimiento para que la renta

[2] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces,* Acción 3 – Informe Final 2015.

[3] Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

El ámbito de aplicación de esta Directiva son todos los contribuyentes sujetos al IS dentro de la UE, así como aquellas filiales de empresas situadas fuera de la UE. El objetivo de la Directiva antiabuso es neutralizar aquellas situaciones en las que los grupos empresariales se benefician de las disparidades entre los distintos ordenamientos tributarios para reducir su carga tributaria.

[4] Se apunta en concreto la necesidad de: «adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Por otra parte, solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad (…) Por tanto, es preciso coordinar las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS, con el fin de mejorar la eficacia del mercado interior en su conjunto en la lucha contra las prácticas de elusión fiscal».

[5] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces,* Acción 3 – Informe Final 2015, p. 9.

ISBN: 978-84-7777-556-0

generada por entidades no residentes sea sometida a tributación: (i) *Controlled Foreign Corporation (C.F.C.) regime*; (ii) *Passive Foreign Investment Company (P.F.I.C.) regime*[6].

Como se verá a continuación, son varios los métodos para la atribución de rentas que suscitan riesgos de BEPS. Cada jurisdicción, en base a sus objetivos de política fiscal, podrá hacer una aplicación restringida o amplia de los mismos, y optar por un sistema de inclusión plena o integral de la renta obtenida por la entidad no residente. Es decir, la atribución de toda la renta obtenida por la entidad, con independencia de su naturaleza o del tipo de flujo de renta de que se trate. A título de ejemplo, en Francia, el art. 209 B del *Code General des Impôts* (CGI) establece que toda la renta de la SEC es atribuida a su sociedad matriz[7]. Para los sistemas tributarios que gravan la renta mundial (*worldwide income*), impedir el diferimiento de impuestos a largo plazo es una cuestión relevante según el citado Informe[8]. Por ende, las normas de TFI pueden verse, por un lado, como una extensión de la residencia y, por otro, como la aplicación del principio de «renta mundial».

De manera similar, la Directiva antiabuso —en su duodécimo considerando— señala que, en función de las prioridades de cada Estado miembro, las normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC) pueden aplicarse a toda una filial sujeta a imposición reducida o a categorías específicas de ingresos, o únicamente a la renta que de manera artificiosa ha sido desviada a la entidad filial[9].

Si bien en función de la política fiscal de cada Estado, las normas de TFI estarán diseñadas de una u otra forma, la OCDE considera, en su Acción 3, que hay determinados aspectos que son comunes a todas las normas sobre sociedades extranjeras controladas. La Acción 3 busca uniformar el régimen de TFI para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios; así como beneficiarse de los efectos positivos de ese tipo de normas dado que los contribuyentes tendrían un menor incentivo para desplazar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación (esto es, un efecto disuasorio)[10].

---

[6] Estados Unidos, donde las normas en materia de TFI se introdujeron en 1962, ha introducido relevantes cambios en el régimen de TFI para los ejercicios iniciados después del 31 de diciembre de 2017. Esos cambios incluyes, *inter alia,* la ampliación de las condiciones bajo las cuales una entidad residente puede ser considerada SEC o la creación de una nueva categoría de renta «*global intangibles low-taxed income*» [RIENSTRA, J. G.: «United States – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 10 marzo 2018)].

[7] Este precepto que se encuentra disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=7D1415BD4768C740BC8B309CCB041731.tplgfr33s_3?idSectionTA=LEGISCTA000006162530&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180226 (acceso: 11 marzo 2018). También puede verse: RAINGEARD DE LA BLETIERE, E. (2017): «France», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD, p. 335.

[8] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 46.

[9] En concreto, las cuestiones relativas a este tipo de entidades se recogen en los arts. 7 y 8 de la Directiva.

[10] Precisamente, la función de medida disuasoria es una de las cuestiones común a todas las normas de TFI conforme al Informe Final de la Acción 3. Señala también el Informe como aspectos comunes: (i) su interacción con las normas de precios de transferencia; (ii) el necesario equilibrio entre su efectividad y la carga administrativa y los costes de cumplimiento; y, (iii) el necesario equilibrio entre su efectividad y la prevención o eliminación de la doble imposición (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 13).

En esencia, las *CFC rules* llevan a atribuir las rentas en el Estado de residencia de la sociedad matriz, pero también tienen efectos positivos en el Estado de la fuente porque los contribuyentes no tendrán incentivos para trasladar los beneficios a un tercer Estado[11].

El Informe Final de la Acción 3 reconoce que los grupos de sociedades pueden constituir entidades no residentes (por ejemplo, una sociedad filial) a las que desplazar determinados tipos de rentas, y que la razón de establecer dichas entidades en países de baja o nula tributación se deba a cuestiones tributarias en lugar de a motivos extra fiscales[12]. Las *CFC rules* permiten neutralizar este tipo de prácticas abusivas. No obstante, algunos Estados no tienen actualmente normas de TFI y otros, aunque cuentan con este tipo de disposiciones, no siempre contrarrestan BEPS de una manera comprensiva[13].

1. La regulación interna en materia de normas de transparencia fiscal internacional. Estado actual

El régimen de transparencia fiscal internacional se regula en el art. 100 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El citado régimen fue introducido por el art. 10 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, señalando en su Preámbulo que se introduce

> «en nuestro país una técnica recientemente utilizada por los sistemas fiscales de nuestro entorno para evitar el diferimiento en el pago de los impuestos mediante el uso instrumental de sociedades no residentes sometidas a baja tributación».

Con intención de alinearse a las recomendaciones realizadas por la OCDE, algunos países, como España, han modificado sus normas de TFI. En la reforma fiscal operada en noviembre de 2014, se modificó el régimen de transparencia fiscal internacional regulado en el art. 100 LIS. Como señala su Exposición de Motivos,

---

[11] OECD: Public Discussion Draft. BEPS Action 3: Strengthening CFC rules, 12 mayo 2015.

[12] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 11.

[13] Las primeras normas de TFI fueron establecidas en 1962. Treinta países participantes en el Plan de Acción de la OCDE tienen *CFC rules*, y otros han expresado su interés en implementarlas (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 9).

Según un estudio de la Comisión Europea, la mitad de los Estados miembros, esto es, 14 Estados, no tienen normas sobre transparencia fiscal internacional (EUROPEAN COMMISSION (2015): *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators (Final Report),* Taxation Papers, Working Paper N. 61, p. 9). Austria, Luxemburgo o República Checa son Estados Miembros que no cuentan con normas de TFI. En Grecia, por ejemplo, se vienen aplicando desde el año 2014 (DOURADO, A. P. (2017): «Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited…*, p. 18).

ISBN: 978-84-7777-556-0

> «resulta esencial incrementar las medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la [OCDE] y materializados en los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis de fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional u operaciones vinculadas».

En consecuencia, las nuevas normas de TFI se introdujeron incluso antes de la publicación de los trabajos finales de la OCDE[14], resultando aplicables desde enero de 2015.

Por su parte, los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra recogen también, en sus respectivas normas, este régimen. Bajo la rúbrica «inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes», el art. 48 de las respectivas normativas forales de Gipuzkoa, Bizkaia y Álava se refieren al citado régimen[15]. Por su parte, en la Comunidad Foral de Navarra, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades dedica los arts. 82 a 86 al régimen de TFI.

Al igual que en el caso del régimen común, los Territorios Históricos del País Vasco han modificado sus correspondiente normativa en materia del Impuesto sobre Sociedades para recoger los resultados del Plan de Acción de la OCDE en lo que se refiere a las *CFC rules*. En concreto, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa[16], la Norma Foral 5/2016 señala en su Preámbulo que

> «[e]n referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se refuerzan los requisitos para su aplicación de manera coordinada con lo que se dispone a efectos de tributación de las personas jurídicas, siguiendo los últimos trabajos elaborados por la [OCDE]».

---

[14] Véase MARTÍN LÓPEZ, J. y GIL GARCÍA, E. (2017): «Spain», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited…*, p. 659

[15] En concreto, el art. 48 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (Gipuzkoa), el art. 48 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y del art. 48 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

Téngase en cuenta que actualmente se está operando una reforma tributaria en los Territorios Históricos del País Vasco, habiéndose aprobado ya la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava.

[16] A efectos de este trabajo, tomaremos como referencia la Norma Foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El art. 2. Segundo de la Norma Foral 5/2016 da una nueva redacción a los apartados 2, 3 y 4 del art. 48 de la Norma Foral 2/2014[17]. En esencia, las novedades en el régimen de TFI se basan en la inclusión de un análisis de sustancia, por un lado, y en la ampliación de las categorías de rentas susceptibles de ser atribuidas bajo las normas de TFI, por otro. Al igual que en el caso del art. 100 LIS, el nuevo régimen, cuyos efectos se despliegan desde enero de 2017[18], combina el análisis de sustancia y por categorías en la definición de la renta sujeta al mismo. Esta combinación incrementa la complejidad de las normas de TFI, pero permite ser más preciso en la identificación y cuantificación de la renta desviada[19]. En este caso, la modificación del régimen de TFI se ha producido tras la publicación de los resultados del Plan de Acción de la OCDE.

Como decíamos con anterioridad, cada jurisdicción puede seguir en mayor o menor medida los métodos de atribución de rentas definidos en el Informe de la Acción 3. En el caso del régimen común del IS y del régimen foral de Gipuzkoa se han inclinado, como veremos seguidamente, por una combinación de métodos y han optado, asimismo, por una inclusión plena de la renta obtenida por la sociedad extranjera controlada (SEC). Cuestión ésta que podemos entender consecuencia de que el IS se refiera a la renta mundial del contribuyente, más allá del lugar en que la misma se haya generado. Igualmente, cabe plantearse si, en el caso de España, las normas de TFI están configuradas como un régimen para contrarrestar prácticas elusivas o, al igual que el caso de Estados Unidos, como un régimen anti-diferimiento.

En nuestra opinión, en la imputación de rentas a la base imponible del contribuyente se hacen coincidir ambos objetivos. No obstante, el objetivo de atribuir rentas que suscitan riesgos de BEPS, especialmente —como veremos— mediante la imputación de renta total en el caso de entidades no residentes sin sustancia económica (arts. 100.2 LIS y 48.2 Normas Forales)[20], nos hace pensar que, si bien en su introducción en 1994 se hacía referencia al «diferimiento en el pago de los impuestos», actualmente su objetivo principal es evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.

---

[17] De igual modo, esta modificación se ha producido también en el territorio Histórico de Bizkaia a través de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, así como en el Territorio Histórico de Álava a través de la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava.

[18] En general, los cambios normativos en materia del IRPF y del IS introducidos por la Norma Foral 5/2016 surten efectos desde enero de 2016. Sin embargo, en algunos casos, como lo es el régimen de TFI, los efectos surten desde el 1 de enero de 2017.

[19] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 49.

[20] También es el caso del art. 83.1 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra.

ISBN: 978-84-7777-556-0

III. DEFINICIÓN DE LA SOCIEDAD EXTRANJERA CONTROLADA

La definición de sociedad extranjera controlada pivota principalmente sobre dos cuestiones: (i) qué tipo de entidades pueden ser consideradas como SEC; y, (ii) qué grado de control ejerce la sociedad residente respecto de aquélla. Igualmente, habrá que comprobar el nivel de tributación al que está sujeta la SEC en su jurisdicción de residencia, dado que, como veremos a continuación, el Estado en el que reside la sociedad matriz tiene también en cuenta la «reducida tributación» que obtiene la entidad no residente para delimitar la existencia o no de una SEC.

La Acción 3 define ampliamente el tipo de entidades al referirse no sólo a sociedades sino también a sus establecimientos permanentes en el extranjero y a entidades en régimen de atribución de rentas como los fideicomisos (o *trusts*) y las sociedades de personas (o *partnerships*). La Directiva antiabuso se refiere tanto a entidades como a establecimientos permanentes. En el caso de la normativa interna, ya sea la LIS o las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco, se procede a la inclusión de rentas en la base imponible del contribuyente. En consecuencia, toda entidad que sea contribuyente a efectos del IS es susceptible de ser considerada SEC.

En segundo lugar y conforme a la Acción 3, la entidad será tratada como «controlada» cuando los residentes tengan, como mínimo, más del 50% del control (ya sea de manera directa o indirecta). Ese control puede referirse a un control legal (derechos de voto respecto de la filial)[21], un control económico (derechos sobre los beneficios, así como sobre el capital y los activos en determinadas circunstancias), un control *de facto* (por ejemplo, quién toma las decisiones importantes en los asuntos de la empresa no residente)[22] o un control basado en la consolidación (relacionado con principios contables)[23]. Por su parte, el primer apartado del art. 7 de la Directiva antiabuso se refiere a un control legal (derechos de voto) y a un control económico (capital o derecho sobre los beneficios), estableciendo un nivel de control (en ambos casos) superior al 50%[24].

---

[21] En Canadá, por ejemplo, se establece un control legal que, en general, implica la capacidad de elegir a los directivos de la entidad [ROGERS-GLABUSH, J.: «Canada – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 24 marzo 2018)].

[22] Este tipo de control implica una mayor carga administrativa y de prueba en la medida en que precisa del análisis detallado de los hechos y circunstancias vigentes y carece del carácter más automático que presentan las restantes tipologías de control (CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces», *Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017, p. 4)

[23] El Informe Final de la Acción 3 recomienda que las normas de TFI contengan un test de control jurídico y otro de control económico, de manera que la satisfacción de cualquiera de ellos lleve a concluir que existe control. Los Estados pueden también incluir un control *de facto* para impedir la elusión de los otros dos (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 23).

[24] En los mismos términos se define SEC en el art. 59 de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (COM(2016) 685 final).

A nivel interno, el art. 100 LIS empieza delimitando el concepto de SEC, esto es, indica las circunstancias que han de concurrir para que una entidad no residente sea considerada una entidad extranjera controlada. En este sentido, se establece un nivel de control de más del 50% y un control de tipo legal y económico. El art. 48 de la Norma Foral 2/2014 del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su apartado primero, establece los criterios para determinar cuándo una entidad no residente es considerada una sociedad extranjera controlada. De manera similar al art. 100 LIS y al art. 7 de la Directiva 2016/1164, se fija, por un lado, un nivel de control por parte de la entidad residente respecto de la no residente superior al 50% y, por otro lado, ese control será bien económico (participación directa o indirecta en el capital o los fondos propios) o bien legal (participación directa o indirecta en los derechos de voto)[25].

Conforme a la Acción 3, corresponde a los Estados determinar el momento en que dicho control ha de verificarse. En el caso del Estado español, tanto en el régimen común como en los Territorios Históricos del País Vasco, esa participación directa o indirecta del 50% se verificará en la fecha del cierre del ejercicio social de la entidad no residente. En Estados Unidos, por ejemplo, se ha asumido una postura más conservadora al establecerse en cualquier momento del período impositivo. En concreto, se requería que la entidad no residente fuese SEC durante un período ininterrumpido de 30 días o más en el período impositivo. No obstante, para los ejercicios iniciados después del 31 de diciembre de 2017 una entidad no residente será considerada SEC cuando haya un nivel de control (bien legal o económico) de más del 50% en cualquier día del ejercicio[26].

Asimismo, la Directiva y la normativa interna establecen una segunda circunstancia para definir una SEC que está relacionada con el nivel de tributación al que se encuentra sometida ésta. En este sentido, la Acción 3 recomienda la inclusión de una excepción que suponga la aplicación de las normas de TFI solamente a aquellos casos en que la tributación efectiva en la jurisdicción de la SEC no sea lo suficientemente similar a la que resultaría de aplicación en el Estado de residencia del contribuyente. En concreto, el art. 7.1(b) Directiva 2016/1164 establece que el impuesto efectivamente pagado por la SEC (ya sea una entidad o un EP) resulte inferior a la diferencia entre el impuesto que habría pagado en el Estado miembro y el efectivamente pagado en su Estado de residencia[27]. A nivel interno, ello se traduce en que el importe satisfecho por la entidad no residente sea inferior al 75% del que hubiese correspondido de acuerdo con las normas del IS[28]. A los efectos de cómo calcular

[25] De igual modo se establece en el art. 48.1 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y en el art. 48.1 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

[26] RIENSTRA, J. G.: «United States – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 24 marzo 2018).

[27] De manera idéntica se establece en el art. 59.1(b) de la Propuesta de Directiva BICIS.

[28] Art. 100.1(b) LIS y arts. 48.1(b) de las respectivas Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-556-0

la condición de baja tributación, la Dirección General de Tributos (DGT) señala que ha tomarse en consideración las normas reguladoras del IS español, lo que alcanza tanto a las normas relativas al tipo de gravamen como a las que afectan al resto de elementos del impuesto —por ejemplo, exenciones, imputación temporal de ingresos y gastos, compensación de bases imponibles negativas o deducciones— (V0601-16 y V4196-16).

Por lo tanto, la inclusión en la base imponible del contribuyente de la renta positiva obtenida por una entidad no residente dependerá de la concurrencia de estas dos circunstancias —un determinado grado de control (legal o económico) y un concreto nivel de tributación—. Esto es, la definición de sociedad extranjera controlada.

IV. RENTA SUJETA AL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Una vez se ha determinado la existencia de una sociedad extranjera controlada, la siguiente cuestión es si la renta obtenida por la SEC suscita riesgos, y entonces debe ser atribuida a la empresa que ejerce el control sobre aquélla (esto es, la sociedad matriz).

El Informe Final de la Acción 3 proporciona tres posibles métodos para definir qué renta está sujeta al régimen de TFI. En primer lugar, el análisis por categorías que implica que una determinada renta sea o no atribuida bajo las normas de TFI en función de su categoría. Ésta puede venir definida por la clasificación o naturaleza legal, por la vinculación que existe entre las partes —aplicando, por ejemplo, un test de partes vinculadas— o bien por la fuente de la renta. Atendiendo a su naturaleza legal, las jurisdicciones suelen generalmente distinguir entre: (i) dividendos; (ii) intereses; (iii) rentas de seguros; (iv) cánones y rentas derivadas de propiedad intelectual e industrial; y, (v) rentas derivadas de ventas y servicios.

El apartado segundo del art. 7 de la Directiva antiabuso, en su letra (a), establece un análisis por categorías al señalar que las rentas no distribuidas de la entidad (o del EP) procedentes de: (i) intereses u otras rentas generadas por activos financieros; (ii) cánones u otras rentas derivadas de propiedad intelectual e industrial; (iii) dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones; (iv) rentas procedentes del arrendamiento financiero; (v) rentas procedentes de actividades de seguro, actividades bancarias u otras actividades financieras; y, (vi) rentas derivadas de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo[29].

En segundo lugar, un análisis de sustancia cuyo foco de atención es la realización por parte de la SEC de actividades significativas, esto es, si la SEC tiene capacidad para generar la renta susceptible de atribución bajo las normas de TFI. Por ejemplo,

[29] Este listado de categorías resulta más exhaustivo que el realizado en la Acción 3 del Plan BEPS. Por su parte, el art. 59.2 de la Propuesta de Directiva BICIS establece también este listado de categorías de renta respecto de las cuales aplicar las normas de TFI.

en Italia, se puede evitar la aplicación de las normas de TFI si la entidad residente demuestra que (i) la SEC realiza una actividad económica real en el Estado donde reside; o bien que (ii) su participación en esa entidad no residente no persigue situar la renta en un Estado donde el nivel impositivo nominal es inferior al 50% del sistema italiano[30]. Señala el Informe Final de la Acción 3 que muchos Estados Miembros de la UE combinan el análisis por categorías con una exclusión general prevista para auténticas actividades económicas[31].

El citado análisis de sustancia puede configurarse como un umbral o *threshold test* (esto es, «todo o nada») o bien como un test proporcional. En el primer caso, el hecho de que la SEC lleve a cabo un determinado nivel de actividad implica la exclusión del régimen de TFI. En el segundo caso, sólo se excluiría del régimen de TFI la renta que sea proporcional al nivel de actividad llevado a cabo por la SEC[32]. Son diversas las formas para comprobar la presencia de sustancia, pues puede establecerse un umbral respecto de hechos y circunstancias que permita determinar si los empleados de la SEC han contribuido de manera sustancial en la generación de la renta obtenida por ésta. Respecto a ello puede incluirse una cláusula de salvaguarda (*safe harbours*) como es el caso francés que excluye la aplicación de las normas de TFI si se prueba que las operaciones tienen principalmente un objetivo diferente de la mera localización de beneficios en un territorio de baja tributación[33].

Otra opción sería observar las funciones significativas desarrolladas por las entidades del grupo a fin de determinar si la SEC es la entidad que sería propietaria de los activos o asumiría los riesgos. Configurado el análisis como umbral implicaría que si no se cumplen tales condiciones, toda la renta sería atribuida bajo las normas de TFI. Sin embargo, en el caso de configurar el análisis como un test de proporcionalidad, solamente se atribuiría la renta cuya obtención no estuviese vinculada al desarrollo de funciones significativas. La tercera opción sería atender a la presencia de locales comerciales, infraestructuras y empleados suficientes para generar la renta, siendo toda ella atribuida, en el caso de configurarse como umbral, si no se cumplen tales extremos. No obstante, en el supuesto de configurarse como un test de proporcionalidad solamente se atribuiría la renta respecto de la cual no hubiese las suficientes infraestructuras y empleados para generar dicha renta.

---

[30] ZIZZO, G. (2017): «Italy», en A. P. DOURADO (Ed.): *Tax Avoidance Revisited…*, pp. 419-420.

Las normas de TFI no se aplican si la entidad residente demuestra que la localización en el extranjero no obedece a una estructura artificiosa para obtener (indebidamente) ciertas ventajas fiscales. A estos efectos, la entidad residente puede solicitar un *ruling* a las autoridades tributarias italianas [GALLO, G.: «Italy – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 26 febrero 2018)].

[31] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 49.

[32] Por ejemplo, como señala el Informe Final de la Acción 3, si la SEC estuviese involucrada en un 75% de la actividad necesaria para generar la renta que obtiene, solamente un 25% de dicha renta sería atribuida bajo las normas de TFI (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 49).

[33] RAINGEARD DE LA BLETIERE, E. (2017): «France», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited*, p. 336.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Tabla 1
Configuración y diseño del análisis de sustancia en base al Informe Final de la Acción 3

Análisis de sustancia	Contribución empleados	Funciones significativas	Presencia infraestructuras y empleados
Umbral	Atribución de toda la renta de la SEC si no hay una contribución sustancial de los empleados	Atribución de toda la renta de la SEC si no desarrolla funciones significativas para la obtención de la renta	Atribución de toda la renta de la SEC si no cuenta con los empleados e infraestructuras necesarias
Test proporcionalidad	Atribución de la renta que no tiene su origen en la contribución sustancial de los empleados	Atribución de la renta que no derive del desarrollo de funciones significativas para la obtención de la renta	Atribución de la renta para la cual la SEC no contaba con empleados e infraestructuras suficientes para obtenerla

En consecuencia, la configuración del análisis de sustancia como un test de proporcionalidad resulta más preciso a la hora de delimitar qué renta proviene de una genuina actividad y qué otra renta se ha localizado en la SEC para acceder a un nivel de tributación más bajo. Ciertamente, no todas las rentas generadas u obtenidas por una SEC deben ser atribuidas bajo las normas de TFI. Esto es, en determinados casos el establecimiento de entidades no residentes puede basarse en razones empresariales (por ejemplo, la disponibilidad de trabajadores, de recursos naturales, etc.). Por tanto, la renta que procede de una actividad económica real debería quedar excluida del ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. Indica, además el Informe Final de la Acción 3, que este test de proporcionalidad se ajusta en mayor medida al Derecho de la Unión, dado que «sólo somete al régimen de TFI aquellas rentas que no se deriven de auténticas actividades».

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en el asunto *Cadbury Schweppes* (C-196/04), estableció que el uso de las normas de TFI está justificado cuando, a fin de prevenir la elusión fiscal, van específicamente dirigidas a negocios notoriamente artificiosos que no reflejan una realidad económica y cuyo principal propósito es obtener una ventaja fiscal. Por lo tanto, y especialmente en el marco de la Unión, debería realizarse un análisis proporcional de sustancia para que la sujeción al régimen de transparencia fiscal internacional opere únicamente cuando la SEC no está inmersa en genuinas actividades económicas y únicamente se atribuyesen aquellas rentas cuyo origen no se encuentra en una actividad económica real.

La Directiva antiabuso combina un análisis por categorías con una exclusión general prevista para auténticas actividades económicas. Como señala el considerando duodécimo de la Directiva, para respetar las libertades fundamentales, conviene combinar las categorías de rentas con una exclusión sustancial —esto es, un análisis de sustancia—, pues así se limita, dentro de la UE, el impacto del régimen de TFI a los casos en que la SEC no se vea envuelta en una actividad económica de importancia. En otras palabras, normas destinadas a supuestos en los que la renta se ha desviado artificialmente a la filial.

En concreto, la letra (a) de su art. 7.2 no será de aplicación cuando la SEC lleve a cabo «una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias relevantes». Los Estados miembros pueden decidir no aplicar esta excepción si la SEC tiene su residencia en un tercer Estado que no forme parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE)[34]. Adicionalmente, en base al art. 7.3 de la Directiva antiabuso, los Estados miembros pueden optar por no considerar una entidad o establecimiento permanente como SEC si un tercio o menos de las rentas de esa entidad o EP pertenecen a alguna de las categorías recogidas. Se configura, de este modo, un umbral de exención[35]. En el caso de entidades financieras, los Estados miembros pueden optar por no considerarlas como SEC si no más de un tercio de las rentas derivadas de las categorías mencionadas proceden de transacciones con el contribuyente o con sus empresas asociadas[36].

En cuanto a la forma de configurar este análisis de sustancia, parece hacerse en la forma de umbral dado que se prevé la no inclusión («todo o nada») de las rentas calificadas como pasivas atendiendo al listado del art. 7.2(a) de la Directiva antiabuso cuando la SEC lleve a cabo una actividad económica de importancia.

A la luz de la jurisprudencia del TJUE, la mera circunstancia de que una sociedad residente establezca una filial en otro Estado miembro no puede invocarse para fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado. Pues, el hecho de que la filial se haya establecido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más ventajosa no es, por sí sola, su-

---

[34] De modo muy similar, el art. 59.2 de la Propuesta de Directiva BICIS determina la no aplicación de las normas de TFI, en cuanto a la imputación a la base imponible de las rentas calificadas como pasivas y enumeradas en el mismo precepto, cuando la SEC sea residente o esté situada en un Estado miembro o en un tercer país que sea parte del Acuerdo EEE, cuando hayan sido constituidas por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica («*valid commercial reasons that reflect economic reality*» en su versión inglesa). A efectos de manifestar realidad económica, la actividad habrá de estar respaldada por una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones proporcionales.

[35] El Informe Final de la Acción 3, en su tercer capítulo, considera la posibilidad de que los Estados establezcan diferentes tipos de exenciones y umbrales mínimos —como el establecimiento de una cuantía mínima por debajo de la cual las normas de TFI no resultarían de aplicación— a efectos de limitar el alcance de las normas de TFI a aquellas entidades que representan riesgos de BEPS.

[36] En términos muy similares, el art. 59.3 de la Propuesta de Directiva BICIS.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ficiente para determinar la existencia de un comportamiento elusivo. Ha de hacerse, por tanto, un análisis de sustancia para determinar o no la realización, por parte de la SEC, de una actividad económica de importancia (*substantive economic activity* en la versión inglesa de la Directiva). Entendemos que esta expresión viene a coincidir con la de «actividad significativa» (*substantial activities* en su versión inglesa) empleada por el Informe Final de la Acción 3.

El tercero de los posibles métodos es el análisis de beneficios anormalmente elevados («beneficios excesivos») que, a diferencia del anterior método, resulta más mecánico en su aplicación y que consiste en tratar como renta sujeta aquellos beneficios que excedan de los rendimientos corrientes. Se determina, primero, el rendimiento corriente y, a continuación, lo resta a la renta total obtenida por la SEC. Esto es, la diferencia es considerada como «beneficios excesivos» que son atribuidos a la sociedad matriz bajo las normas de TFI[37]. Según el Informe Final de la Acción 3, este método podría ser adecuado en el ámbito de las rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual porque los contribuyentes cuya actividad consiste en la compraventa, fabricación o prestación de servicios obtienen rendimientos corrientes, salvo que se haya hecho uso de activos intangibles en la realización de esas actividades. Si bien estamos de acuerdo en que los beneficios se ven incrementados con el uso de determinados activos intangibles, no hay que olvidar que precisamente esa es la expectativa de aquellos operadores económicos que invierten en la fabricación de productos patentados. En otras palabras, el uso de intangibles supone un fuerte estímulo para el sector empresarial en términos de competitividad. De modo que un régimen de TFI basado únicamente en este método para determinar qué rentas están sujetas podría actuar como un desincentivo a la inversión en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i).

Es bien sabido que los intangibles se caracterizan por su naturaleza volátil, por lo que los cánones y demás rentas derivadas de la propiedad industrial e intelectual pueden ser fácilmente trasladadas del lugar en el que la actividad subyacente de I+D+i ha sido llevada a cabo, y fruto de la cual se ha generado un activo intangible. Ello lleva a que, en ocasiones, este tipo de rentas reciban la calificación de rentas pasivas, esto es, rentas que no proceden de ninguna actividad económica sustantiva. Sin embargo, las rentas procedentes de la propiedad industrial e intelectual no siempre son generadoras de BEPS.

Es, por ello, que —con acierto, en nuestra opinión— el Informe Final de la Acción 3 ha incluido una especial referencia a los supuestos de propiedad industrial e intelectual. De tal forma que la renta generada por la explotación de intangibles que reúna los requisitos del enfoque del nexo no sería atribuida bajo las normas de TFI. De modo que una vez se ha determinado la existencia de una SEC, si la renta resulta elegible para beneficiarse de un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo que

[37] El rendimiento corriente es el rendimiento que un inversor ordinario esperaría obtener en relación a una determinada inversión de capital. En base al Informe de la OCDE, ninguna de las vigentes normas sobre TFI aplican este método (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, pp. 51-52).

opera en la jurisdicción de la SEC, entonces esa renta no será atribuida y tampoco objeto de aplicación de las normas del régimen de transparencia fiscal internacional de la jurisdicción de la sociedad matriz[38].

En definitiva, ha de descartarse la aplicación del régimen de TFI cuando la renta esté sujeta a tributación conforme a un régimen de *patent box* en línea con el enfoque del nexo. Los regímenes consistentes solamente conceden un tratamiento fiscal a las rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual cuyo origen está en una auténtica actividad económica. Por lo tanto, el riesgo de desplazamiento de los beneficios desaparece. Por otro lado, ha de remarcarse que el enfoque del nexo es obligatorio, mientras que el Informe Final de la Acción 3 contiene recomendaciones para reforzar estos mecanismos[39].

En el marco de la Unión Europea, la combinación de los análisis por categorías y de sustancia permite que, en el caso de cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial, el contribuyente no vea neutralizado el efecto incentivador de un régimen de *patent box* por la aplicación de las normas de TFI. Como se ha apuntado, la elegibilidad para acceder a un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo —a cuyo acuerdo ha llegado el Grupo Código de Conducta— debe impedir la aplicación del régimen de TFI. No obstante ello, obsérvese que los requisitos para quedar excluido de la aplicación del art. 7.2(a) de la Directiva no vienen a coincidir con los elementos configuradores del enfoque del nexo[40]. En consecuencia, podría darse el caso de que a pesar de que una entidad no residente (es decir, una SEC) se beneficiase de un régimen consistente respecto de rentas derivadas de propiedad industrial, tuviesen que quedar probados «los hechos y circunstancias relevantes» de la actividad para que tales rentas fuesen excluidas del ámbito de las normas de TFI.

Finalmente y con independencia del tipo de análisis empleado para determinar la renta sujeta a las normas de TFI, el Informe Final de la Acción 3 señala que corresponde a los Estados decidir si el citado análisis será aplicado entidad por enti-

---

[38] DOURADO apunta que, dada la compleja coordinación de las distintas medidas anti-*BEPS*, podría ser que, en base a la Acción 3, las *CFC rules* se aplicasen por el Estado «A» aunque el enfoque del nexo fuese de aplicación en el Estado «B» (DOURADO, A.P.: «May You Live In Interesting Times», *Intertax*, Vol. 44, N.º 1, 2016, p. 5). Si bien es cierto que la jerarquía y coordinación entras las distintas medidas recogidas en los Informes Finales del Plan de Acción de la OCDE no es clara, entendemos que, en este punto, la Acción 3 ha contemplado los regímenes de propiedad industrial basados en el enfoque del nexo, quedando en línea con la Acción 5. Por lo que, las normas sobre TFI no deben ser de aplicación cuando la renta derivada de intangibles se beneficie de un *patent box* en línea con el enfoque del nexo.

De manera similar, SOLER ROCH establece que la referencia al enfoque del nexo en la Acción 3 resulta coherente con el objetivo de preservar auténticas actividades y, especialmente, la consistencia con la línea trazada entre los *bad and good preferential regimes*. Coincidimos con esta autora en que la atribución bajo las normas de TFI de rentas elegibles para un régimen basado en el enfoque del nexo supondría neutralizar o desvirtuar el incentivo fiscal (Soler Roch M.T. (2017): «Consistency and Hierarchy among the BEPS Actions», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited…*, p. 114).

[39] GIL GARCÍA, E. (2017): *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch, p. 260.

[40] Véase OCDE (2015): *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 – Informe Final 2015, pp. 25-40.

ISBN: 978-84-7777-556-0

dad o transacción por transacción[41]. Bajo el enfoque por entidad, la no obtención de cierta cuantía o porcentaje de renta o la participación en ciertas actividades por parte de la entidad conlleva la no atribución de ninguna renta. En el segundo caso, se procede a evaluar la naturaleza de cada flujo de renta para determinar si dicho flujo es o no atribuible. La OCDE debate, en su Acción 3, sobre las ventajas e inconvenientes de cada uno de estos dos enfoques. Mientras que el primero lleva aparejada una menor carga administrativa y costes de cumplimiento, el segundo incrementa la carga administrativa, pero también la precisión a la hora de atribuir renta.

En base a esto, la Directiva antiabuso emplea ambos enfoques. Por un lado, el análisis por categorías con una exclusión general prevista para auténticas actividades económicas del art. 7.2 se realiza bajo un enfoque por entidad (*entity based approach*); puesto que en el caso de que la SEC obtenga rentas (no distribuidas) de algunas de las fuentes citadas, las mismas habrán de integrarse en la base imponible del contribuyente y, por ende, someterse a tributación en el Estado miembro en que este último resida cuando se trate de una entidad no residente sin sustancia económica. Por otro lado, el art. 7.2(b) de la Directiva antiabuso prevé la inclusión en la base imponible de las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal[42]. Bajo un enfoque por transacción (*transactional approach*), se realiza un análisis de la naturaleza de cada flujo de renta para determinar si resulta o no atribuible, siendo el criterio empleado el falseamiento de mecanismos con el único propósito de obtener cierta ventaja fiscal[43]. Permite, como se ha indicado, un mayor grado de precisión en la atribución de rentas, es decir, que solamente la renta generadora de riesgos BEPS sea atribuible.

En relación a este supuesto de imputación de rentas basado en la existencia de mecanismos falseados, el último apartado del art. 7 de la Directiva 2016/1164 establece una posible excepción —esto es, un umbral de exención—. A saber, los Estados miembros pueden excluir, en tales casos, las entidades (o EP) con beneficios contables no superiores a 750.000€ e ingresos comerciales no superiores a 75.000€, o bien aquellas cuyos beneficios contables no representen más del 10% de sus gastos de explotación durante el período impositivo[44].

---

[41] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, pp. 53-54.

[42] Este supuesto de inclusión de rentas en la base imponible no aparece en el art. 59 de la Propuesta de Directiva BICIS.

[43] A estos efectos, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que la entidad o establecimiento permanente no poseyera los activos o no hubiera asumido los riesgos que generan una parte o la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada.

[44] Los gastos de explotación no podrán incluir el coste de los bienes vendidos fuera del país en el que esté registrada la sociedad o el EP a efectos fiscales ni los pagos a empresas asociadas.

En nuestra opinión, la determinación de la renta sujeta al régimen de TFI, esto es, la renta que será atribuida a la sociedad matriz y que, por tanto, tributará en el Estado de residencia de esta última, ha de basarse en un análisis de sustancia (en su caso, combinado con un análisis por categorías), configurado conforme a un test de proporcionalidad. Si bien ello puede suponer una mayor carga administrativa, permite ser más preciso en la atribución de rentas bajo las normas de TFI (frente al «todo o nada» de la configuración como umbral). Puesto que se trata de hacer tributar en la jurisdicción de la sociedad matriz únicamente aquellas rentas que han sido trasladadas a una SEC situada en un territorio de baja o nula tributación, y no estando la entidad no residente involucrada en la realización de auténticas actividades. En otras palabras, atribuir las rentas que suscitan riesgos BEPS. Como decíamos, el análisis de sustancia podría combinarse con un análisis por categorías, siempre y cuando se introduzcan cláusulas de salvaguarda que permitan la no inclusión de una determinada categoría de renta cuando en el origen de la misma se haya llevado a cabo una actividad económica significativa por parte de la SEC.

En definitiva, se trata de buscar el equilibrio entre la (mayor) precisión para delimitar las rentas que suscitan riesgos BEPS y la (menor) carga administrativa en la determinación de la renta atribuible bajo las normas de TFI. Esto es, un juicio de proporcionalidad entre ambos objetivos. Cabe pensar que la eficacia de las normas de TFI se encuentra ligada a la precisión en la delimitación de las rentas sujetas a las mismas, no obstante si la carga administrativa para ello no permite su ágil aplicación se estaría restando eficacia al régimen de TFI. Por lo que ha de establecerse de forma que, por un lado, el proceso de análisis por parte de la Administración tributaria resulte eficiente y que, por otro lado, el resultado vaya a ser predecible por parte del contribuyente. Pues de esta forma el contribuyente sabrá con certeza su sujeción (o no) al régimen de TFI, incrementando ello la seguridad jurídica. En consecuencia, la certeza respecto a la aplicación del régimen de TFI generará un efecto disuasorio a desplazar beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. Sin embargo, la falta de certeza en cómo se van aplicar las normas de TFI puede suponer un desincentivo a la inversión.

1. La imputación de rentas en la base imponible del contribuyente residente en España

Bajo la rúbrica «imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes» del art. 100 LIS e «inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes» del art. 48 de la Norma Foral 2/2014 del Territorio Histórico de Gipuzkoa se configuran las normas en materia de transparencia fiscal internacional en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Tras la delimitación de la SEC, se articula un doble sistema de imputación de rentas según se dispongan o no de medios materiales y personales para la obtención de las rentas de la entidad no residente.

El art. 100.2 LIS establece la imputación de la renta total obtenida por la entidad no residente cuando no cuente con los empleados e infraestructuras necesarios para

ISBN: 978-84-7777-556-0

obtener esa renta. Esto es, no habrá imputación de la renta total obtenida por la SEC cuando ésta disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. El nuevo apartado segundo del art. 48 de la Norma Foral 2/2014 establece, en primer lugar, la imputación de la renta total obtenida por la entidad no residente, cuando ésta no disponga de medios materiales y personales[45].

En ambos casos se trata de un análisis de sustancia configurado como umbral y aplicado entidad por entidad puesto que ante la ausencia de los correspondientes medios materiales y personales (es decir, una entidad no residente sin sustancia económica) se imputará en la base imponible del contribuyente la renta total de la entidad no residente[46]. En consecuencia se establece un régimen de TFI «agravado» para el caso de entidades sin sustancia.

A esta imputación de renta total se establecen varias excepciones. Primero, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones que habrá que atender a los arts. 100.4 LIS y 48.3 de la Norma Foral 2/2014[47]. El primero de estos preceptos prevé la no imputación de determinadas rentas[48] en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales. Esto mismo se establece en el art. 48.3 de la Norma Foral 2/2014, aunque en este caso será una participación directa o indirecta de más del 5%, o del 3% si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, debiendo además cumplirse dos condiciones: (i) que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones a partir de la organización de medios materiales y personales; y, (ii) que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85%, del ejercicio de actividades económicas[49].

En el art. 100.2 *in fine* LIS se indica que no se producirá esa imputación de renta total cuando el contribuyente acredite que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo con independencia de su residencia y de la obligación

---

[45] Es también el caso del art. 48.2 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y del art. 48.2 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

[46] Se entiende por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la normativa en materia del impuesto de sociedades.

[47] Igualmente, en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y en la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

[48] En concreto las relacionadas en las letras (b) y (e) del art. 100.3 LIS.

[49] Es también el caso del art. 48.3 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y del art. 48.3 de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos[50]. Se establece, por tanto, una excepción o cláusula de salvaguarda (*safe harbour*) en relación a los grupos de entidades. Aspecto éste que también se recoge en la normativa foral (tercer párrafo del art. 48.2 de la Norma Foral 2/2014).

En el supuesto de no resultar aplicable la imputación de la renta total por no concurrir tales circunstancias —esto es, presencia de medios materiales y personales— o por aplicación de lo dispuesto en la cláusula de salvaguarda en relación a los grupos de entidades, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de ciertas fuentes. El art. 100 LIS y el art. 48 de la Norma Foral se refieren a la imputación de rentas positivas, cuestión ésta que se ajusta a la Directiva 2016/1164. Sin embargo, ésta, en su art. 8.1, indica que las pérdidas de una entidad no residente (o un EP) no se incluirán en la base imponible, pudiéndose aplazar, conforme a la legislación nacional, y teniéndose en cuenta en períodos fiscales siguientes.

El art. 100.3 LIS señala que se procede a una imputación únicamente de la renta positiva proveniente de determinadas fuentes[51]. La reforma tributaria operada en el año 2014 ha ampliado las categorías de rentas al incluir, *inter alia*, las rentas derivadas de la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas. Esta disposición, como señala SERRANO ANTÓN, está dirigida a atraer los centros de investigación científica a nuestra jurisdicción[52]. En Estados Unidos, por ejemplo, tras la reciente reforma fiscal operada, el régimen de TFI ha incluido también una nueva categoría de renta relacionada con la propiedad industrial, como es el *global intangible low-taxed income* (GILTI), esto es, el ingreso global intangible de bajos impuestos (§951A del *Internal Revenue Code*). El GILTI se define como la renta de la SEC que excede del 10% en cuanto al QBAI (*corporation's qualified business asset investment*)[53].

El art. 48.2 de la Norma Foral 2/2014, igualmente, ha visto ampliada su lista de categorías de rentas. Pues, a las categorías de rentas ya previstas antes de la modificación de noviembre de 2016 (titularidad de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades y cesión a terceros de ca-

---

[50] A los efectos de evaluar la existencia de medios materiales y personales, la DGT señala que el hecho de que se externalicen determinados servicios, no implica la ausencia de dicho medios, en la medida en la que el grupo disponga de la estructura organizativa necesaria para llevar a cabo las operaciones a las que se refiere el apartado 2 del art. 100 LIS (V0601-16 y V4196-16).

[51] Nótese que lo previsto en el primer párrafo del art. 100.2 LIS —esto es, la imputación de la renta total— prevalece sobre lo dispuesto en el art. 100.3 LIS.

[52] SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, N.º 391, 2015, p. 104.

[53] RIENSTRA, J. G.: «United States – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 24 marzo 2018).

ISBN: 978-84-7777-556-0

pitales propios, así como actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios que generen gastos en entidades residentes vinculadas), se han añadido las derivadas de: (i) operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad; (ii) propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas; e, (iii) instrumentos financieros derivados (salvo los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas)[54].

Se está estableciendo, tanto en el régimen común como en los regímenes forales, un análisis por categorías que es aplicado bajo un enfoque de transacción por transacción. Lo que significa que la aplicación de las normas de TFI va depender de que (aun mediando sustancia) la entidad no residente haya obtenido rentas procedentes de determinados activos (por ejemplo, bien inmueble no afecto a actividad económica) o actividades (por ejemplo, I+D+i).

En consonancia con la Acción 3, no todas las rentas de la SEC deben ser atribuidas bajo las normas de TFI, esto es, deben excluirse aquellas cuyo origen está en actividades económicas generadoras de valor. Sin embargo, en el caso del art. 100.3 LIS y del art. 48.2 de la Norma Foral 2/2014, aun disponiendo de medios personales y materiales, determinadas rentas obtenidas por la SEC han de atribuirse a la base imponible de la sociedad matriz.

Cabe señalar que la combinación del análisis de sustancia y categorías nos permite hablar de cierto grado de adecuación con la Directiva 2016/1164. No obstante ello, el art. 7.2(a) de la Directiva ofrece un listado de categorías de rentas más amplio al incluir las rentas procedentes del arrendamiento financiero, así como las derivadas de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo. Por otro lado, la Directiva combina el análisis por categorías y el de sustancia de forma diferente al régimen de TFI configurado en la LIS y en la Norma Foral. El aspecto más relevante en este sentido es que la Directiva no contempla la imputación de la renta total de la entidad. Si bien distingue también entre entidades con sustancia y sin sustancia, en el primer caso, no se procede a la imputación de rentas. Mientras que en el segundo se imputan concretas categorías de rentas (es decir, rentas pasivas por no haber una actividad económica detrás). Por lo tanto, solamente se realiza la imputación de la renta a la base imponible del contribuyente cuando la SEC no tiene la capacidad para generar esa renta. Consideramos que tal extremo debería ser considerado a efectos de determinar la renta sujeta a nuestras normas de TFI. De manera que solamente se impute la renta que no subyace de una auténtica actividad económica.

[54] Estas nuevas categorías de rentas también se han incorporado en el art. 48.3 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico Bizkaia y en el art. 48.3 de la Norma Foral 37/2013 del territorio Histórico de Álava.

En línea con las recomendaciones de la Acción 3 de establecer exenciones y umbrales mínimos[55], el art. 100.5 LIS y el art. 48.4 de la Norma Foral 2/2014 han establecido una excepción respecto de la imputación de determinadas categorías de rentas (esto es, de los arts. 100.3 LIS y 48.2 de la Norma Foral 2/2014). En concreto, no se incluirán las rentas derivadas de las fuentes relacionadas cuando la suma de los importes de las mismas sea inferior al 15% de la renta total obtenida por la entidad no residente (con exclusión de las actividades crediticias, aseguradoras y de prestación de servicios que se imputarán en su totalidad)[56].

Con carácter previo a las respectivas reformas (en 2014 en relación con la LIS, y en 2016 respecto a la Norma Foral), se eximía al contribuyente, en primer lugar, de imputar las rentas pasivas de la SEC cuando éstas no alcanzarán el 15% de la renta total obtenida por ella o bien el 4% de los ingresos totales de la entidad no residente. Como se ha señalado, las nuevas normas de TFI únicamente fijan un umbral del 15%. En segundo lugar, se permitía que dichos límites se refirieran tanto a la renta como a los ingresos, respectivamente, obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades. Sin embargo, esta posibilidad ha quedado excluida del nuevo art. 100.5 LIS. Ahora bien, en el caso del art. 48.4 de la Norma Foral 2/2014 tal referencia se ha mantenido pero únicamente referida a la renta obtenida por el conjunto de entidades no residentes y pertenecientes al grupo de sociedades[57].

El art. 100 LIS cierra con una cláusula *safe harbour* en el ámbito de la Unión Europea. Puesto que el citado precepto no será de aplicación cuando la entidad no residente tiene su residencia en un Estado miembro de la UE siempre que acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o que se trate de una institución de inversión colectiva (IIC) regulada en la Directiva 2009/65/CE[58]. Otros Estados miembros han incorporado a sus normas de TFI cláusulas similares. Por ejemplo, en Francia, el art. 209 B *CGI*, en el marco de la Unión Europea, sólo se aplica respecto de estructuras artificiales dirigidas a eludir la aplicación de la legislación francesa en materia tributaria.

En términos muy similares, el art. 48.12 de la Norma Foral 2/2014 establece, en su duodécimo apartado, una *safe harbour* en cuanto a entidades con residencia en el ám-

---

[55] Con carácter general, los países cuentan con una exención dirigida a las entidades cuya renta atribuible es inferior a una cuantía fija o a un determinado porcentaje de la renta total de la SEC, o bien cuando las rentas gravables son inferiores a una determinada cuantía (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, pp. 35-36).

[56] También se establece este umbral del 15% en el art. 48.4 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y en el art. 48.4 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

[57] Igualmente, en el art. 48.4 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y en el art. 48.4 de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

[58] En este caso, no parece exigirse requisito de sustancia o de actividad (véase MARTÍN LÓPEZ, J. y GIL GARCÍA, E. (2017): «Spain», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited…*, pp. 660-661).

ISBN: 978-84-7777-556-0

bito de la Unión que no se ha visto modificada por la Norma Foral 5/2016. Esto es, no se aplican las normas de TFI cuando la entidad no residente tiene su residencia en un Estado miembro de la UE siempre que el contribuyente pruebe que esa entidad está realmente implantada en el Estado de su residencia y la estructura no tiene un carácter puramente artificial cuya finalidad sea una tributación reducida[59].

Esta cláusula de salvaguarda (tanto art. 100.16 LIS como art. 48.12 de la Norma Foral 2/2014) respecto de las SEC residentes en la Unión Europea guarda relación con la ya comentada posibilidad que tienen los Estados miembros de no aplicar la exclusión general prevista para auténticas actividades económicas si la SEC tiene su residencia en un Estado que no forme parte del Acuerdo EEE. Ahora bien, cabría esperar que la normativa interna estableciese esa cláusula de «puerto seguro» no sólo para las sociedades residentes en la UE sino también para las entidades residentes en el EEE[60].

Respecto a la interacción entre el régimen de TFI y el régimen de *patent box*, se observa cierta desconexión —especialmente cuando éste se basa en el enfoque del nexo—. Como se ha dicho, las normas de TFI han extendido su aplicación a los beneficios de la propiedad industrial e intelectual. Por lo tanto, la renta procedente de propiedad industrial generada por una filial española situada en una jurisdicción de baja tributación (definida como SEC), será objeto de tributación en nuestro país por aplicación de las normas de TFI. Pues aun en el supuesto de que la entidad dispusiese de medios personales y materiales para la realización de las operaciones, la renta positiva derivada de propiedad industrial e intelectual se imputa a la base imponible del contribuyente por aplicación del art. 100.3(d) LIS o del art. 48.2(e) de la Norma Foral 2/2014[61]. Se nos plantea entonces qué ocurre si esa entidad no residente ha generado rentas derivadas de propiedad industrial como consecuencia de un auténtico proceso de investigación, transferencia e innovación que le da derecho a beneficiarse de un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo. La subyacente actividad de I+D+i es lo que permite que esa entidad acceda a un régimen fiscal preferente establecido en su jurisdicción de residencia, y que conforme al Informe Final de la Acción 5, su adecuación al enfoque del nexo implica la ausencia de riesgos BEPS.

---

[59] Debe probar que las transacciones realizadas que tuviesen como efecto una disminución de la carga tributaria del contribuyente corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en el Estado de residencia y que no carecen de interés económico con respecto a la actividad del contribuyente.

Esta cláusula de salvaguarda también se establece en el art. 48.12 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Bizkaia) y en el art. 48.12 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Álava).

[60] Señalan CONCHA CARBALLIDO y SÁNCHEZ MERCADER que la actual cláusula de salvaguarda no respeta de forma suficiente la libertad de establecimiento tal y como ha sido interpretada por la jurisprudencia y debería ser modificada para trasponer adecuadamente la Directiva 2016/1164 (CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional…, p. 20).

[61] Asimismo, en el art. 48.2(e) de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y en el art. 48.2(e) de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

Parecería salvarse dicho escollo cuando el art. 100.3(d) LIS y el art. 48.2(e) de la Norma Foral 2/2014 se remiten a la normativa en materia de IRPF, esto es, la afectación a una actividad económica de la propiedad industrial, asistencia técnica, bienes muebles o derechos de imagen determina la no imputación de esa renta a la base imponible del contribuyente. Cuestión similar ocurriría en el caso de los bienes inmuebles (ya sean de naturaleza urbana o rústica) afectos a una actividad económica o cedidos en uso a entidades no residentes y pertenecientes al mismo grupo de sociedades (arts. 100.3(a) y 48.2(a) de la Norma Foral 2/2014)[62].

Se está contemplando, en consecuencia, la no atribución de la renta derivada del intangible que es susceptible de un uso directo por la entidad no residente. Por ejemplo, una determinada patente que está implementada en el propio proceso productivo de la entidad. Sin embargo, ese requisito de la afectación a una actividad económica que permitiría evitar la aplicación de las normas de TFI no cubre todos los casos de rentas derivadas de la propiedad industrial. Pues, el régimen de *patent box* es un incentivo fiscal sobre la renta derivada de la cesión de uso o transmisión de los activos intangibles cuyo origen está en un proceso de I+D+i. Por lo que el intangible no se encuentra inscrito en el ejercicio de una actividad económica, sino que la renta ahora generada tiene su origen en una actividad subyacente de I+D+i realizada por la entidad, esto es, una actividad económica sustantiva.

En nuestra opinión, las normas de TFI del art. 100 LIS y del art. 48 de la Norma Foral 2/2014 deberían haber contemplado una especial referencia a las rentas derivadas de la propiedad industrial tal y como hace la Acción 3 del Plan BEPS en coherencia y coordinación con la Acción 5. De esta forma, en el caso de las rentas generadas por la propiedad industrial, debe tenerse en cuenta la existencia de un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo. Por lo tanto, si una SEC residiese en una jurisdicción en la que opera un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo, no debería incluirse en la base imponible esa renta a menos que la misma no fuese elegible para el mencionado régimen.

V. OTRAS CUESTIONES RELEVANTES EN LA DEFINICIÓN DE LAS NORMAS DE TFI

1. Cálculo y atribución de la renta

Una vez se ha determinado qué renta queda sujeta a las normas de TFI, ha de establecerse las normas para calcular la misma. Para este propósito, el Informe Final de la Acción 3 se refiere a dos aspectos. Por un lado, en lo que a la normativa aplicable para realizar el cómputo de las rentas se refiere, se decanta por las normas de la jurisdicción de la sociedad matriz, lo cual es coherente con el Plan BEPS y supone una menor

[62] Apuntan CONCHA CARBALLIDO y SÁNCHEZ MERCADER que el requisito de afectación a una actividad económica debería hacerse extensivo al resto de rentas pasivas (CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional…, p. 19).

ISBN: 978-84-7777-556-0

carga administrativa[63]. Por otro lado, en cuanto a la necesidad de establecer normas específicas para calcular la renta atribuible, es recomendable —en la medida de lo posible— que los Estados cuenten con una norma específica que sólo permita utilizar las pérdidas de la SEC para compensar beneficios de la propia SEC o de otras SEC residentes en la misma jurisdicción.

La Directiva 2016/1164 se refiere, en su art. 8, al cómputo de la renta de la SEC. Para el caso de que las rentas derivadas de las categorías enumeradas en el art. 7.2(a) quede sujeta, habrá de atenderse, para su cálculo, a las normas de la legislación relativa al IS del Estado miembro en el que el contribuyente tenga su residencia. Para el caso de la imputación de la renta derivada de mecanismos falseados del art. 7.2(b) de la Directiva, la inclusión en la base imponible se limitará a los importes generados a través de los activos y riesgos vinculados a las funciones de las personas influyentes ejercidas por la entidad que ejerce el control (por ejemplo, la sociedad matriz), calculándose conforme al principio de plena concurrencia.

Por su parte, el art. 100.9 LIS y el art. 48.8 de la Norma Foral 2/2014 señalan que para el cálculo de la imputación de rentas positivas se atenderá a los principios y criterios establecidos en las normas en materia del IS[64].

Calculada la renta conforme a las normas anteriores, se procede a atribuir la misma a los accionistas correspondientes de la SEC. Primero, se ha de determinar a qué contribuyentes y en qué cuantía han de atribuirse las rentas de la SEC. La Acción 3 recomienda que el umbral de atribución esté vinculado al umbral de control mínimo, debiendo atribuirse a cada accionista la renta en función de su porcentaje de participación y del período en que se ha mantenido dicha participación. El art. 8.3 de la Directiva 2016/1164 señala que la inclusión de las rentas en la base imponible ha de calcularse en función de la participación del contribuyente en la entidad, y se remite al primer apartado de su art. 7, esto es, al nivel de control. Los arts. 100.1 LIS y 48.1 de la Norma Foral 2/2014[65] señalan que el importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de votos[66].

---

[63] Otras de las opciones planteadas por la Acción 3 eran la utilización de las normas de cálculo de renta de la jurisdicción de la SEC, bien permitir que el contribuyente elija qué normas aplicar o bien el establecimiento de un estándar común (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, pp. 59-60).

[64] Asimismo, en el art. 48.8 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y en el art. 48.8 de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

[65] Igualmente, en el art. 48.1 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y en el art. 48.1 de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

[66] En Estados Unidos, el término accionista a tales efectos, es definido como un ciudadano estadunidense, un residente en EEUU o una entidad o *partnership* residente que posea (de manera directa o indirecta) el 10% o más de las acciones de una SEC. Ese umbral del 10% se refiere a participación en derechos de voto. Sin embargo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2017, ese porcentaje de participación se referirá al 10% o más del total de los derechos de voto de todas las clases de acciones de la SEC con derecho a voto o bien al 10% o más del valor total de las acciones de

A continuación, ha de establecerse en qué casos la renta atribuida ha de incluirse en la declaración de los contribuyentes, así como determinar el tratamiento de la renta. El art. 8.4 de la Directiva 2016/1164 señala que las rentas han de incluirse en el período fiscal del contribuyente en que finalice el ejercicio fiscal de la entidad. De manera similar, los arts. 100.8 LIS y 48.7 de la Norma Foral 2/2014 establecen que la imputación o inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente ha concluido su ejercicio social —no pudiendo exceder de doces meses—. Ahora bien, esto puede exceptuarse, como señala el art. 48.7 de la Norma Foral 2/2014, cuando el contribuyente opte por realizar la inclusión de la renta en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a ese ejercicio, siempre y cuando no hayan transcurrido más de seis meses desde la conclusión del mismo[67]. En lo que se refiere al tratamiento de la renta, es posible tratarla como dividendos presuntos o bien como si el contribuyente hubiese obtenido esa renta directamente. Por lo tanto, no hay una recomendación específica[68].

Por último, en cuanto al tipo impositivo aplicable a la renta atribuida, el Informe Final de la Acción 3 recomienda que sea el tipo de gravamen vigente en la jurisdicción de la sociedad matriz. Extremo que se da en nuestra normativa interna en materia de TFI[69].

2. Eliminación de la doble imposición

La OCDE es consciente de que las normas de TFI pueden llegar a provocar situaciones de doble imposición, lo cual supondría un obstáculo a la competitividad internacional, al crecimiento y al desarrollo económico[70]. En consecuencia, el último capítulo del Informe Final de la Acción 3 establece recomendaciones para prevenir o eliminar la doble imposición. Recomendaciones que, por lo general, se contemplan en nuestra normativa interna[71].

Son tres los escenarios de doble imposición que como consecuencia de la aplicación de las normas de TFI pueden darse. Primero, que la renta atribuida bajo las nor-

---

todas las clases de acciones de la SEC [RIENSTRA, J. G.: «United States – Corporate Taxation (sec. 7)», *Country Surveys IBFD* (acceso 30 marzo 2018)].

[67] La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años (art. 48.7 *in fine* de la Norma Foral 2/2014). Esta opción se regula de igual modo en el art. 48.7 de la Norma Foral 11/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia y en el art. 48.7 de la Norma Foral 37/2013 del Territorio Histórico de Álava.

[68] Señala el Informe Final de la Acción 3 que ambas opciones son igualmente apropiadas para combatir BEPS, correspondiendo la decisión a los Estados (OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, p. 65).

[69] CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional…, p. 14.

[70] OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia…*, pp. 13, 15 ó 67, *inter alia*.

[71] La Directiva 2016/1164, en los apartados 5, 6 y 7 de su art. 8, se refiere a la prevención de la doble imposición. Cuestión que también está reflejada en el art. 100.11 LIS. En los Territorios Históricos del País Vasco, no se hace una mención expresa en el marco del art. 48 de las respectivas Normas Forales. Por su parte, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra se refiere en su art. 84 a esta cuestión bajo la rúbrica «deducciones de la cuota íntegra».

ISBN: 978-84-7777-556-0

mas de TFI tribute también en el extranjero. La solución pasa por conceder una deducción en cuota por el impuesto efectivamente pagado en el extranjero por la SEC. El segundo de los escenarios es el resultante de la aplicación de las normas de TFI de dos o más jurisdicciones sobre la renta de una misma SEC. También en estos casos se recomienda otorgar una deducción en cuota, pero los países tendrían que cambiar la regulación de la deducción para que el impuesto pagado en un país intermedio conforme a sus normas de TFI pueda considerarse como impuesto extranjero a los efectos de conceder la deducción[72].

El tercero de los escenarios es cuando la SEC distribuye dividendos a partir de una renta ya atribuida a los accionistas bajo las normas de TFI o cuando el accionista residente dispone de acciones de la SEC. En este caso, se recomienda otorgar una exención sobre los dividendos y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de las acciones de la SEC cuando la renta de la misma ya ha sido objeto de gravamen conforme a las normas de TFI[73].

VI. REFLEXIÓN FINAL

En este trabajo se ha puesto de manifiesto la clara influencia del Informe Final de la Acción 3 en las nuevas normas de TFI tanto del art. 100 LIS como del art. 48 de las respectivas Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco. Asimismo, en términos generales, estos preceptos se encuentran en línea con lo establecido por la Directiva 2016/1164 en sus arts. 7 y 8.

La OCDE, en su Acción 3, establece recomendaciones encaminadas al diseño de normas eficaces sobre las sociedades extranjeras controladas. En el momento de la determinación de la renta sujeta al régimen de TFI, son tres los métodos que los Estados pueden seguir para imputar la renta obtenida por la SEC a la base imponible del contribuyente. La Directiva antiabuso ha recogido dos de esos métodos, combinándolos en su art. 7 al establecer un análisis por categorías con una exclusión general para el caso de auténticas actividades económicas. De manera similar, el régimen común del IS y los regímenes forales de los Territorios Históricos del País Vasco han combi-

[72] Es decir, la deducción debería poder también acreditarse respecto al impuesto pagado por la entidad intermedia. A nivel interno, quedaría pendiente incorporar de forma expresa la posibilidad de acreditar, en concepto de deducción por doble imposición, el impuesto pagado por las entidades intermedias que, en función de sus normas de TFI, tributan también por los beneficios obtenidos por sus filiales directas que, a su vez, constituyen SEC del contribuyente español (CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional…, pp. 14-15).

[73] Recuérdese que el art. 21 LIS establece una exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español cuando se cumplan determinados requisitos. En los Territorios Históricos del País Vasco, bajo la rúbrica «eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios» del art. 33 y «eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades» del art. 34 de las respectivas Normas Forales se hace también referencia a la exención en materia de dividendos y ganancias.

nado un análisis por categorías con un análisis de sustancia —siendo este último una relevante novedad con respecto a las anteriores normas de TFI—.

Las nuevas normas de TFI (arts. 100 LIS y art. 48 de las respectivas Normas Forales) articulan un doble régimen en el sentido de que prevén la imputación de la renta total respecto de entidades no residentes sin sustancia económica, por un lado, y la imputación de determinadas categorías de rentas respecto de entidades con sustancia económica, por otro lado. Ello implica que, en este segundo caso, aun tratándose de entidades con sustancia económica se procederá a la imputación en la base imponible del contribuyente de determinadas categorías de rentas obtenidas por la SEC.

En nuestra opinión, únicamente ha de atribuirse bajo las normas de TFI la renta que de manera artificiosa ha sido desviada a la entidad filial, esto es, aquélla que genera riesgos BEPS. De modo que si detrás de la renta hay una auténtica actividad, aquélla no sea atribuida bajo las normas de TFI. Piénsese, por ejemplo, en la renta derivada de la propiedad industrial. Si bien es cierta la volátil naturaleza de los intangibles que lleva a la calificación de las rentas derivadas de su explotación como pasivas, no siempre la renta derivada de la propiedad industrial va ser generadora de riesgos BEPS. De forma que si las normas de TFI pretenden evitar el traslado de beneficios a través de una SEC, éstas deben ir encaminadas a dicho objetivo. En consecuencia, la obtención de ciertas categorías de rentas por una entidad no residente con sustancia económica debería conllevar la no sujeción al régimen de TFI si la SEC tiene capacidad para generar esa concreta categoría de renta. Siguiendo con el ejemplo de las rentas derivadas de la propiedad industrial, la elegibilidad de la misma para acceder a un régimen de *patent box* basado en el enfoque del nexo evidencia una auténtica actividad económica detrás (por ejemplo, un proceso de investigación, transferencia e innovación), cuya consecuencia debe ser la no aplicación de las normas de TFI. En otro caso, se estaría neutralizando el incentivo fiscal y al mismo tiempo afectando la seguridad jurídica respecto de las inversiones en investigación e innovación.

BIBLIOGRAFÍA

CONCHA CARBALLIDO, C. y SÁNCHEZ MERCADER, M. M.: «Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces», *Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017

DOURADO, A.P.: «May You Live In Interesting Times», *Intertax*, Vol. 44, N.º 1, 2016.

DOURADO, A. P. (2017): «Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD.

EUROPEAN COMMISSION (2015): *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators (Final Report),* Taxation Papers, Working Paper N. 61.

GIL GARCÍA, E. (2017): *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch.

MARTÍN LÓPEZ, J. y GIL GARCÍA, E. (2017): «Spain», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD.

OCDE (2015): *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces,* Acción 3 – Informe Final 2015.

ISBN: 978-84-7777-556-0

RAINGEARD DE LA BLETIERE, E. (2017): «France», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD.

SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, N.º 391, 2015.

SOLER ROCH, M.T. (2017): «Consistency and Hierarchy among the BEPS Actions», en DOURADO, A. P. (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD.

ZIZZO, G. (2017): «Italy», en A. P. DOURADO (Ed.): *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* EATLP International Tax Series, Vol. 15, IBFD.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades foral: Acción 4 del Proyecto BEPS y Directiva (UE) 2016/1164

Iñaki ALONSO ARCE[1]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. TRATAMIENTO DE LA RETRIBUCIÓN DEL CAPITAL Y DEL ENDEUDAMIENTO. III. PROYECTO BEPS DE LA OCDE. IV. ACCIÓN 4 DEL PROYECTO BEPS. V. DIRECTIVA ANTIELUSIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. VI. LA MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FORAL PARA 2018. VII. LIMITACIÓN GENERAL A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS. VIII. LIMITACIÓN EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS FISCALES. IX. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha llevado a cabo desde 2013 un ambicioso proyecto para luchar contra las prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios al entender que las normas internas y convencionales del Derecho tributario no respondían en la actualidad a las finalidades a las que debían atender puesto que la globalización de la economía y la eliminación a las restricciones a los movimientos de capitales, además de las tecnologías de la información y de la comunicación, han supuesto una auténtica revolución en el modo de entender las normas tributarias.

Tanto las normas de modelo de convenio de la OCDE como las propias normas internas de los distintos Estados se construyeron a lo largo de la segunda mitad del siglo XX en base a unas economías poco internacionalizadas y cuando los elementos físicos eran los determinantes de las operaciones económicas, por lo que esos mismos elementos podían servir como termómetros adecuados del valor añadido generado por las distintas actividades económicas en cada territorio.

[1] Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Desde esa perspectiva se dedicaron muchos esfuerzos a construir unas normas tributarias internacionales que abordaran los problemas de doble imposición que podían sufrir las empresas que operaran en más de un territorio, precisamente como consecuencia de la aplicación simultánea del principio de territorialidad para gravar a los contribuyentes no residentes y el de residencia y gravamen de renta mundial para someter a tributación a los contribuyentes residentes en un determinado Estado.

Es por ello que el modelo de convenio de la OCDE y los propios tratados internacionales firmados por los distintos países, normalmente en forma de convenciones para evitar la doble imposición internacional en relación con los impuestos sobre la renta, aunque también han existido convenios multilaterales como el que une a los Estados miembros de la Unión Europea para evitar los supuestos de doble imposición como consecuencia de los ajustes a valor de mercado de los precios de transferencia entre empresas vinculadas, también conocido como Convenio de Bruselas de 23 de junio de 1990, se preocupan fundamentalmente de evitar que se produjera un doble gravamen o un gravamen desproporcionado en relación con los contribuyentes de los Estados signatarios, como remedio para que el cruce de normas de las diferentes soberanías tributarias impidiera un adecuado desenvolvimiento de las relaciones comerciales internacionales entres esos Estados.

Con el paso del tiempo se fue consciente de que algunas de las medidas concebidas para evitar la doble imposición acababan permitiendo que hubiera supuestos en los que se abusara de los tratados y se llegara a supuestos de desimposición o que se utilizaran las distintas jurisdicciones para evitar la debida transparencia de la situación patrimonial, financiera y de los resultados de las empresas, por lo que, sobre a través de las técnicas de intercambio de información, se fueron incorporando a los convenios medidas de lucha contra el fraude fiscal, hasta el punto de que los propios convenios incorporaban esa mención en su título, junto a la anterior de evitar la doble imposición.

También se fueron adoptando medidas unilaterales en los distintos Estados para evitar estructuras de las empresas multinacionales y, en general, de quienes operaban en distintos territorios, de forma que se acababan aprovechando de las inconsistencias de los distintos sistemas tributarios para reducir sustancialmente su tributación.

De hecho, la planificación fiscal, tanto interna, como, sobre todo, internacional, adquirió carta de naturaleza en la dialéctica de las relaciones tributarias y en la estrategia de las empresas que operaban en distintos territorios.

La insuficiencia de las medidas unilaterales, la inadecuación de los instrumentos convencionales a las nuevas realidades del siglo XXI, sobre todo, por la explosión de internet y de la prestación de servicios por vía electrónica, así como la globalización económica, han sido las que han llevado, en el curso de la crisis financiera mundial más grave que se recuerda desde la Depresión de 1929, a que aumentara la sensibilidad de los gobiernos y de las opiniones públicas de los diferentes Estados en cuanto a la necesidad de reordenar las reglas fiscales internas e internacionales, con la finalidad última de que las ganancias se graven en los territorios donde verdaderamente se

produce el valor añadido de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios, poniendo con ello coto también a la competencia fiscal perniciosa que se había producido entre diferentes jurisdicciones.

Fruto de esa reflexión, la OCDE y el G-20 lanzaron el proyecto BEPS, acrónimo inglés de la expresión *base erosion and profit shifting* (erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios), en el que se identificaron quince acciones a desarrollar para reordenar las reglas internas e internacionales de la fiscalidad y atender a ese conjunto de finalidades que venimos mencionando.

Cada una de las acciones del proyecto BEPS pretende enfocarse en alguno de los problemas que se han identificado como más relevantes para estas prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios, haciendo una reflexión sobre el estado de la cuestión y proponiendo a la comunidad internacional unas mejores prácticas, unos estándares mínimos, que sirvan para poner coto a nivel global a estas prácticas.

De hecho, la acción 4 del proyecto BEPS es la que se ha dedicado al análisis de la deducibilidad de gastos financieros en los grupos multinacionales como uno de los mecanismos más extendidos de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios aprovechando el paradigma sobre el que se construyen los modernos impuestos sobre beneficios empresariales (que suponen el gravamen de la rentabilidad de la empresa atribuible a los accionistas) y la consiguiente diferenciación en cuanto al tratamiento fiscal de la retribución de los fondos propios y de la correspondiente a los acreedores, aprovechando, por su parte, las diferencias en cuanto a tipos de gravamen existentes entre unas jurisdicciones y otras, que acababan llevando a sobreendeudar a las empresas del grupo radicadas en jurisdicciones de elevada tributación y producir el efecto contrario en los territorios donde los impuestos son más reducidos.

Esta preocupación de la OCDE se ha extendido a muchos Estados y lo ha hecho especialmente en el ámbito de la Unión Europea, donde con una inusual rapidez y contundencia, el Consejo ha aprobado una Directiva de medidas de lucha contra la elusión fiscal en el mercado interior en julio de 2016, que obliga a trasponer a los ordenamientos internos de los Estados miembros algunas de las medidas más destacadas de los informes finales del proyecto BEPS, aprobados en octubre de 2015, y entre ellas, la correspondiente a la limitación obligatoria a la deducibilidad de los gastos financieros en las empresas que formen parte de un grupo, habiendo sido el Consejo el que ha optado por unificar las opciones que la OCDE había planteado en sus conclusiones y establecer normas de Derecho derivado de obligado cumplimiento en todos los Estados miembros.

De hecho, uno de los elementos más destacados de la reforma fiscal que se ha abordado en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en este primer semestre de 2018 ha sido la trasposición de la Directiva de 2016 y la incorporación de las mejores prácticas resultantes del proyecto BEPS de la OCDE a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En los apartados que siguen pretendemos esbozar las líneas maestras de la cuestión relativa a la deducibilidad de gastos financieros y su posible utilización como mecanismo de erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios en el seno de grupos empresariales, los contornos de las propuestas de la OCDE, su asunción por parte de la Unión Europea y su definitiva incorporación al ordenamiento tributario de los Territorios Históricos vascos en cumplimiento de la norma de sometimiento a los tratados y acuerdos internacionales y al Derecho de la Unión Europea que se consagra en el artículo 2.Quinto del Concierto Económico.

II. TRATAMIENTO DE LA RETRIBUCIÓN DEL CAPITAL Y DEL ENDEUDAMIENTO

Hay que tener presente que la deducibilidad de los gastos financieros no solamente se ha puesto en cuestión desde la perspectiva de la lucha contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios, sino que la diferencia de tratamiento subyacente entre la retribución del capital propio y del endeudamiento, verdadero elemento sobre el que se sustentan esas prácticas elusivas, ha sido un elemento constante en el análisis tributario de las últimas décadas, tanto desde esa perspectiva como de la más económica del fomento del apalancamiento que podía provocar esa diferencia de trato.

Desde esta perspectiva, hay que tener presente que una de las cuestiones que más debate ha generado en los últimos años en la literatura tributarista, nacional e internacional, es la que se relaciona con el diferente tratamiento que el Impuesto sobre Sociedades otorga a la financiación de las empresas mediante fondos propios o mediante su acceso al endeudamiento, así como con las consecuencias que se derivan del mismo, su fundamento en el propio paradigma sobre el que se construye el Impuesto sobre Sociedades y las posibilidades de optimización fiscal que los contribuyentes encuentran en base a ese diferente tratamiento fiscal.

En principio, el paradigma sobre el que se construye el Impuesto sobre Sociedades en los Estados más avanzados, incluido nuestro sistema tributario, es el que parte de concebir el Impuesto sobre Sociedades como el tributo que soportan las empresas por la parte de sus beneficios que corresponden a sus accionistas, si partimos de entender que las empresas deben generar un beneficio que va a ser objeto de reparto entre sus accionistas y sus acreedores, puesto que los primeros precisamente se han agrupado en una persona jurídica con la finalidad de obtener un beneficio por medio de la participación en el mercado ofreciendo bienes y servicios, mientras que los segundos han contribuido a la financiación del proyecto empresarial con el propósito de obtener unos réditos vinculados a esa inversión.

Desde esta perspectiva, es obvio que todo proyecto empresarial se basa en conseguir obtener un beneficio tal que permita satisfacer las obligaciones para con los acreedores y permitir a los socios la obtención de un retorno a su inversión, y por lo tanto, una empresa bien planificada debe pretender maximizar esos componentes, puesto que eso le va a permitir tener un adecuado y razonable acceso al crédito y operar en el mercado en condiciones competitivas.

Ahora bien, el gravamen del rendimiento que obtienen los acreedores por el dinero que han prestado a las empresas se realiza en sede de esos acreedores, que van a tomar como ingresos esos rendimientos y van a estar sometidos a gravamen por ellos, de conformidad con las normas que resulten aplicables en su imposición personal, pero sin que haya previstos mecanismos para evitar doble imposición alguna, pues los importes correspondientes a la retribución de su inversión tienen el carácter de gasto deducible para la determinación de la base imponible del pagador.

En cambio, los retornos de la inversión de los socios de la entidad se van a gravar en dos fases, en un primer momento en el propio Impuesto sobre Sociedades de la sociedad participada, y en un segundo momento en el impuesto personal del accionista, que debe tener en cuenta esos rendimientos a la hora de determinar su capacidad económica sometida a gravamen, y en este sentido, los modelos habituales de Impuesto sobre Sociedades de los Estados de nuestro entorno se basan en no considerar deducibles para la determinación de la base imponible de la sociedad los componentes de su cuenta de resultados o de la aplicación del mismo que tengan la consideración de retribución de los fondos propios[2], a la vez que se arbitran mecanismos de eliminación de la doble imposición, jurídica o económica, que puedan sufrir los accionistas perceptores de los mismos al tomarlos en consideración en su impuesto personal sobre la renta, bien mediante la aplicación de escalas reducidas de gravamen[3] bien mediante el establecimiento de mecanismos correctores de la doble imposición, en su doble posibilidad de aplicar un método de exención[4] o de imputación[5].

Esto hace que debamos hablar propiamente de un doble gravamen de los beneficios empresariales que los accionistas obtienen mediante su participación en personas jurídicas, o más bien, de un gravamen en dos fases: una primera en sede de la propia persona jurídica participada cuando genera los beneficios con cargo a los que luego va a retribuir a los accionistas (teniendo presente que ya se han descontado de los ingre-

---

[2] En concreto, el artículo 31 de las nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en vigor a partir del primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2014 dispone que *no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*

[3] Como el que se emplea en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que tiene una escala aplicable a la base imponible del ahorro con unos tipos absolutos y una progresividad mucho más limitada (puesto que oscila entre el 20% y el 25%) que la escala general de gravamen aplicable a los demás rendimientos dentro de la base general (que tiene tipos marginales entre el 23% y el 49%).

[4] Así encontramos el mecanismo de exención como método de eliminación de la doble imposición de dividendos u otras rentas procedentes de participaciones en entidades que realicen actividades económicas en los artículos 33 a 35 de las nuevas Normas Foral reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

[5] En este sentido, hay que tener presente que cuando no resultan de aplicación los métodos de eliminación de la doble imposición mediante la exención de las correspondientes rentas, el nuevo Impuesto sobre Sociedades foral prevé en su artículo 60 la eliminación de la doble imposición jurídica y económica mediante el método de imputación (inclusión en la base imponible de la renta y deducción de una cuantía correspondiente al impuesto subyacente o a la parte de cuota vinculada con los correspondientes rendimientos).

ISBN: 978-84-7777-556-0

sos también los gastos relacionados con la retribución de los acreedores de la entidad, por tratarse en este caso de un gasto deducible, como hemos comentado) mediante el Impuesto sobre Sociedades; y una segunda fase de gravamen, cuando los rendimientos llegan a las personas partícipes de la entidad, que será un gravamen definitivo y complementario en el caso de que sean personas físicas.

Desde esta perspectiva, es evidente que el paradigma sobre el que se construye el Impuesto sobre Sociedades foral consiste en considerar a este gravamen como la primera fase de la imposición de los rendimientos empresariales obtenidos a través de la participación en personas jurídicas, que se basa en someter a un tipo de gravamen proporcional la parte de la rentabilidad de la persona jurídica atribuible a sus socios o accionistas.

Teniendo presentes estas consideraciones, es lógico que las empresas se planteen cuál es la estructura óptima de financiación de sus proyectos, en qué medida deben proveerse de recursos mediante las aportaciones de sus socios y en qué proporción les resulta más interesante acudir al mercado y obtener financiación ajena, por lo que el análisis de la *ratio* de apalancamiento óptima de cada proyecto empresarial será una cuestión nuclear que debe tener en cuenta todo ordenado empresario.

Y dado que la utilización del capital propio implica un coste de oportunidad, lo mismo que la del capital ajeno, y serán las tasas de retorno de las diferentes inversiones las que pondrán de manifiesto dónde se ubica el equilibrio óptimo entre ambos componentes, la empresa debe dar una respuesta a esa cuestión, pero en este sentido, el análisis se torna más complicado si tenemos en consideración el diferente tratamiento fiscal del capital propio y del endeudamiento, que hace que deba tenerse en cuenta también el diferente efecto financiero que produce el hecho de que el gravamen de los beneficios de los accionistas se produzca inmediatamente, mientras que el de los acreedores se difiere en el tiempo, al tener el carácter de gasto deducible el importe de esos rendimientos satisfechos.

Obviamente, si añadimos a la imagen, la diferencia de jurisdicciones tributarias que existen en los diferentes Estados, o incluso dentro de un mismo Estado, como sucede, por ejemplo, en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de la Comunidad Foral de Navarra y del resto del territorio de régimen común, es obvio que la cuestión adquiere tintes de planificación fiscal, pues no va a ser homogéneo el resultado tributario dependiendo del Estado o del sistema tributario en el que se someta a gravamen el correspondiente beneficio.

Es más, las estructuras internacionales de financiación mediante préstamos en lugar de mediante aportaciones de capital fueron una de las primeras técnicas que se exploraron por parte de inversores y grupos multinacionales a los efectos de optimizar el resultado fiscal y aprovecharse de la competencia fiscal entre las distintas jurisdicciones, lo que, por otro lado, dio como resultado una respuesta defensiva de algunos Estados que establecieron, en un primer momento, normas para evitar la infracapitalización[6] y, por lo

[6] Como la que se había incorporado en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 21 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996.

tanto, para impedir la aplicación del tratamiento tributario del endeudamiento a situaciones que, objetivamente consideradas y en condiciones de mercado, no hubieran permitido establecer una estructura tal de capital-endeudamiento, y con posterioridad, mecanismos de limitación a la deducibilidad general de gastos financieros en los supuestos en los que pudiéramos estar en presencia de conductas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios.

En cualquier caso, el establecimiento de normas de subcapitalización, que pretenden reconvertir precisamente intereses en dividendos, o lo que es lo mismo, impedir que estructuras de apalancamiento entre operadores vinculados que no se correspondan con una lógica de mercado se puedan aprovechar del mejor tratamiento fiscal de la retribución de los acreedores respecto a la de los fondos propios, ha encontrado una resistencia relevante en ámbitos como el de la Unión Europea, donde el Tribunal de Justicia dejó claro ya desde 2002 que las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se oponen a que los Estados miembros establezcan normas de subcapitalización que solo resulten aplicables a acreedores no residentes (cuando no se extienden también a los supuestos de infracapitalización puramente internos), lo que ha llevado a muchos Estados replantearse los mecanismos de respuesta ante estas situaciones[7].

De lo anterior se deduce claramente que en muchos escenarios, las empresas pueden preferir estructuras de endeudamiento respecto a un reforzamiento de los fondos propios, tanto desde la perspectiva del propio tratamiento tributario interno como del equilibrio entre las diferentes jurisdicciones tributarias en las que se opere, dado que van a obtener una rentabilidad inmediata en la medida en que los intereses van a tener el carácter de gastos deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, se van a transmitir al acreedor sin impuesto subyacente, mientras que no sucede lo mismo cuando nos encontremos con retribuciones al capital.

Pero esta preferencia por el endeudamiento puede tener unas consecuencias indeseadas sobre las propias empresas, puesto que el excesivo apalancamiento hace a la entidad mucho más vulnerable desde el punto de vista financiero, tanto por lo que se refiere a su dependencia mayor del mercado, y consecuentemente de las vicisitudes que acontezcan en el mismo, cuanto por que la mayor debilidad de su estructura de capital puede poner en riesgo la autonomía precisa para adoptar las decisiones empresariales que se consideren más adecuadas para el desenvolvimiento de la actividad y la viabilidad económico-financiera de la sociedad.

---

[7] Sin ir más lejos, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se reformó la normativa antisubcapitalización establecida en 1996 para excluir los supuestos en los que la matriz prestamista fuera residente de otro Estado miembro de la Unión Europea, aunque como eso dejaba prácticamente inoperativa la regla, las nuevas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades aplicables a partir del 1 de enero de 2014 han recuperado este instrumento, pero generalizándolo a todas las situaciones, internas e internacionales y sin exclusión alguna (más allá del establecimiento de un umbral mínimo de endeudamiento para excluir a los pequeños operadores), de forma que se ha recuperado el equilibrio entre la normativa interna y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

ISBN: 978-84-7777-556-0

La reciente crisis económica que llevamos padeciendo los últimos años, que tiene un componente muy relevante de crisis financiera, al menos, en su génesis y en sus primeros compases, ha recrudecido los problemas vinculados a un exceso de endeudamiento, pues la dependencia de un mercado convulso, con fluctuaciones de los tipos de interés y de las primas de riesgo de los diferentes Estados como las que hemos observado en la última década, ha debilitado enormemente la posición de muchas empresas, siendo en muchos supuestos la causante de los problemas financieros de las entidades, lo que ha llevado a muchas de ellas a sufrir en demasía los rigores del ciclo económico, e incluso, ha producido la desaparición de unas cuantas por no tener la capacidad y el «músculo» financiero preciso para resistir los momentos delicados de la coyuntura económica, aun cuando el negocio derivado de la actividad de la entidad no planteara los mismos problemas que el ámbito financiero.

Una estructura financiera con un mayor peso de la capitalización empresarial puede ser un buen remedio para evitar que la crisis financiera actúe de catalizador de una espiral depresiva que pueda acabar con el propio negocio de la entidad, con sus recursos y que acaba expulsando del mercado a un operador que podría haberse mantenido si no hubiera tenido una dependencia financiera tan relevante. Todos conocemos cerca casos de empresas que no han podido desarrollar sus proyectos a causa de la carencia de financiación, del encarecimiento de la misma o del estrangulamiento que la financiación del circulante ha podido producir en un contexto de contracción, e incluso parálisis, de los mercados financieros y de capitales, aun cuando las tasas de retorno productivas pudieran justificar las inversiones.

Por lo tanto, se debe tomar como un referente muy importante el restablecimiento de un adecuado equilibrio entre la capitalización y el apalancamiento de las compañías, puesto que decisiones que han podido basarse en un refinado aprovechamiento de las utilidades financiero-fiscales de las estructuras financieras, se han revelado como una auténtica bomba de relojería hasta para la propia supervivencia empresarial en una coyuntura financiera adversa como la que estamos viviendo, y con mayor intensidad si cabe teniendo presentes los efectos que la elevada globalización de la economía implican en este ámbito.

Siendo conscientes de lo anterior, las autoridades tributarias han dado pasos decididos para tratar de revertir el escenario de preferencia del endeudamiento frente a la capitalización empresarial, atendiendo a la mayor fortaleza que las estructuras menos endeudadas han presentado en relación con las dificultades económicas y financieras del conjunto de la economía.

El objetivo de todas estas medidas ha sido eliminar o reducir las diferencias en el tratamiento tributario de la retribución de los accionistas y de los acreedores para que el Impuesto sobre Sociedades no actúe de acicate para el mantenimiento de estructuras financieras con un apalancamiento sobredimensionado, de tal forma que el punto de equilibrio resulte de un análisis mucho más centrado en las variables económicas de los diferentes negocios y no se vea tan influenciado por las consecuencias fiscales de una u otra opción.

Desde este punto de vista, es evidente que aumentar la carga tributaria del endeudamiento en su primera fase de gravamen en sede de la persona jurídica o reducir la del capital propio es el único medio de disminuir la brecha fiscal entre ambos componentes, pues el mismo resulta de la propia estructura del sistema tributario y del paradigma en el que se basa el Impuesto sobre Sociedades, como hemos expuesto con anterioridad.

Y cómo no, eso ha abierto dos líneas de actuación fundamentales: por un lado, la de quienes han entendido que la mejor manera de reorientar el comportamiento de los operadores económicos es la coacción, incrementando la tributación de los intereses que se pagan a los acreedores, es decir, limitando la deducibilidad fiscal de los gastos financieros en sede de la persona jurídica. Esta línea de pensamiento, muy «germánica», si se nos permite la expresión, ha sido defendida desde los sectores que plantean una mayor ortodoxia económica desde los planteamientos que quieren otorgar un papel central al mercado en el curso de la realidad económica.

Sus efectos sobre el endeudamiento excesivo provienen de la disuasión que provoca en los operadores el adelantamiento de la carga tributaria de los rendimientos que retribuyen al acreedor, y uno de los Estados que ha decidido implementar estas medidas con mayor prontitud ha sido España, ya que en territorio de régimen común se aprovechó desde un principio la necesidad de establecer medidas fiscales para reequilibrar las cuentas públicas ante las necesidades de cumplir los compromisos internacionales de estabilidad y crecimiento en el seno de la Unión Europea, para implementar una limitación absoluta de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades por encima de un determinado umbral.

Es algo así como una medida de fomento de la capitalización empresarial de corte represor, puesto que se «invita» a los contribuyentes a no endeudarse en una cantidad importante por la imposibilidad de deducir los intereses que paguen por encima de un determinado nivel (establecido en términos absolutos en base a una proporción del resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos), con las relevantes consecuencias que para la carga tributaria de su Impuesto sobre Sociedades representa, en una perfecta continuación de la mejor tradición patria de fomento de determinadas conductas a través del castigo excesivo y ejemplarizante de las contrarias.

Ahora bien, la preferencia por una regla general de limitación a los gastos financieros de las empresas que formen parte de un grupo empresarial, esta vez como un mecanismo de eliminación de los riesgos de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios, ha sido también la línea que ha seguido la OCDE en su proyecto BEPS y la Unión Europea al aprobar la Directiva de medidas de lucha contra la elusión fiscal en el mercado interior de julio de 2016, si bien es cierto que tratando de acotarla a los supuestos en los que los gastos financieros excesivos sobre un parámetro de comparación supongan un riesgo real de deslocalización de beneficios y de erosión de bases imponibles, a la vez que tratando de mantener reglas sencillas y los más objetivables posibles para hacer compatible el objetivo perseguido con la aplicabilidad del remedio.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Pero este camino puede plantear un problema de mayor calado en el Impuesto sobre Sociedades, por cuanto implica una alteración del paradigma sobre el que se sostiene el impuesto, pues todos los contribuyentes cuyo endeudamiento supere el importe establecido como deducible, sea un endeudamiento en condiciones de mercado o no lo sea, van a soportar la carga tributaria del Impuesto sobre Sociedades no solo respecto a los beneficios que obtienen y que van a repartir a sus accionistas sino también sobre una parte de los beneficios que generan para retribuir a sus acreedores, y esta modificación no ha venido acompañada de la correspondiente reestructuración del tratamiento tributario de esos intereses en sede de su perceptor, con lo que no va a gozar de mecanismo alguno de eliminación de la doble imposición (innecesario hasta la fecha porque no podía producirse tal doble imposición), con el consecuente incremento de la carga tributaria conjunta de los diferentes operadores, sin que, a nuestro juicio, exista una razón técnica que avale ese diferente tratamiento tributario desde el respeto al principio de capacidad económica, establecido como uno de los ejes centrales del sistema tributario en su configuración constitucional[8].

Esto hace que la implementación de este tipo de contraestímulos para conseguir un objetivo de política económica no nos pueda merecer un juicio favorable, tanto por la concepción de los ciudadanos y de las empresas que subyace en esa técnica, como por las alteraciones de la estructura del sistema tributario que producen.

Es cierto que el elemento de lucha contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios añade otra perspectiva al análisis de la cuestión, sobre todo, porque se ha configurado con un propósito de modificar la imputación temporal de los gastos financieros excedentarios más que de impedir su deducción en ningún momento, pero también lo es que habrá que analizar si no se está yendo más allá de lo preciso para obtener un resultado obviamente deseable, incluso, desde la perspectiva de los títulos habilitantes para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea que se ha realizado por medio de la Directiva de 2016, como luego tendremos ocasión de abordar en más detalle.

La otra línea de actuación consiste en dar un tratamiento más favorable a la capitalización empresarial tratando de reducir el coste que implica para las empresas que la retribución de los fondos propios no tenga carácter deducible en el Impuesto sobre Sociedades, o más bien, que la anticipación de impuestos que implica esa primera fase del gravamen del beneficio empresarial obtenido por personas jurídicas se atenúe en cierta medida para que la fiscalidad no sea un elemento tan decisorio a la hora de establecer la estructura de apalancamiento óptima de la empresa.

Esta manera de actuar entronca mucho más con los países que plantean los estímulos positivos como la mejor manera de influenciar en la conducta de los operadores

[8] El artículo 31.1 de la Constitución de 1978 establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

económicos, siendo la técnica que mejor se acomoda tanto a los fundamentos antropológicos de la conducta como a la madurez y coherencia que se le presupone o se le debe presuponer a los ciudadanos en una democracia consolidada.

Holanda o Bélgica nos pueden servir de referentes en el seno de la Unión Europea al haber sido de los primeros en aplicar medidas positivas para fomentar la capitalización empresarial, y su ejemplo nos puede mostrar las virtudes que para el tejido productivo y para la competitividad empresarial implican medidas de esta índole, que persuaden por sus propios efectos beneficiosos sobre la cuota tributaria a satisfacer por las empresas de que una estructura con un mayor peso de la capitalización tiene un efecto financiero-fiscal en el que el apalancamiento no se manifiesta ya como la mejor opción.

De hecho, los Territorios Históricos habían decidido recorrer esta senda por medio de la introducción de las correcciones al resultado contable para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en materia de aplicación del resultado, es decir, la compensación para fomentar la capitalización empresarial, la reserva especial para nivelación de beneficios y la reserva para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, incorporadas de forma novedosa en la reforma fiscal que abordaron los Territorios Históricos vascos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Ahora, en 2018, han tenido que recorrer también, en parte, el otro camino, pues se han visto obligados a trasponer a su ordenamiento interno la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, si bien, en los términos más reducidos que permite la Directiva para conseguir que su única finalidad sea la lucha contra erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios por parte de empresas que formen parte de un grupo, singularmente, de las multinacionales, y tratando de compatibilizar esa opción con el mantenimiento de los estímulos positivos a la capitalización empresarial y de su robusta norma de subcapitalización para atender a los supuestos de utilización abusiva de la estructura de capital no directamente vinculados con prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios.

III. PROYECTO BEPS DE LA OCDE

Como decíamos al principio, los países miembros de la OCDE y también un gran número de otros países que no son miembros de la institución, han convenido que era necesario trabajar juntos para consensuar las modificaciones precisas a las reglas internas e internacionales en el contexto económico y político global en el que vivimos en la segunda década del siglo XXI.

La propia OCDE constata que *los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al des-*

ISBN: 978-84-7777-556-0

cubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS. Representa el resultado de un esfuerzo enorme y sin parangón por parte de los países de la OCDE y del G20, que han trabajado juntos en pie de igualdad junto a un número creciente de países en vías de desarrollo.[9]

El proyecto BEPS se puso en marcha con la publicación de un informe en 2013 titulado precisamente *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, puesto que ya se había puesto de manifiesto que las prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios se producían no por la aplicación de una única norma fiscal aislada; sino que esos fenómenos pueden producirse como consecuencia del resultado de la interacción de diferentes problemas.

Así, la OCDE indicaba entre esos factores los siguientes: «Legislaciones internas no coordinadas con otras más allá de las fronteras nacionales, estándares fiscales internacionales que no siempre han sabido adaptarse a los cambios del entorno empresarial global y la ausencia generalizada de información tanto a nivel político como al nivel de las administraciones tributarias, son los factores que, combinados, generan oportunidades que permiten a los contribuyentes emprender estrategias BEPS. La disponibilidad de prácticas fiscales lesivas también ha sido señalada como un problema importante.»[10]

Por ello, el resultado del trabajo de los equipos técnicos y políticos que se vieron involucrados, bajo la coordinación de la OCDE, en todo este proyecto, que partía de la necesidad compartida por los distintos agentes involucrados de analizar y consensuar medidas que pudieran evitar las prácticas empresariales de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios, dio lugar a un acuerdo para aprobar un amplio paquete de medidas que tienen en común ese objetivo, pero que despliegan sus efectos en función de diferentes aspectos, en particular: es preciso que se produzca una implementación coordinada de las mismas, es decir, entre los diferentes países, porque lo que se puso de manifiesto como punto de partida del proyecto es que la inexistencia de esa coordinación y la adopción de medidas unilaterales por parte de los diferentes Estados no eran un remedio adecuado para los problemas a los que se quería hacer frente.

---

[9] Nota explicativa a la publicación de los informes finales del proyecto BEPS de la OCDE en octubre de 2015.

[10] *Idem* nota 9.

Esa implementación requiere la adopción de medidas en la legislación interna de las diferentes jurisdicciones fiscales, pero también exige la adopción y la modificación de tratados internacionales, puesto que solamente la conjunción de todas esas medidas, coordinadas a nivel internacional y guardando una coherencia entre todas ellas, puede garantizar que se reduce significativamente el efecto de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios que se quiere atajar.

Además, la OCDE ha sido muy consciente de que la implementación de esas medidas no es suficiente, sino que es preciso que su aplicación se vea reforzada por un seguimiento selectivo de las concretas acciones que cada una de las jurisdicciones, a nivel interno y a nivel convencional, llevan a efecto para acomodar su marco normativo a las recomendaciones y a los estándares mínimos acordados en el seno del proyecto BEPS, pero además, toda esta reconstrucción del sistema tributario internacional debe acabar con uno de los elementos que han permitido el amplio desarrollo de las prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios, la opacidad, por lo que entre las diferentes medidas que se han acordado, se ha hecho especial hincapié en el establecimiento de medidas que permitan una transparencia reforzada en el ámbito interno e internacional de la situación y de las prácticas fiscales de las empresas.

Como la propia OCDE reconoce, «el objetivo es atajar las estructuras BEPS atacando sus causas de fondo y no meramente sus síntomas. Muchas de las estrategias que posibilitan la doble no imposición se verán restringidas si se consigue una adopción generalizada de esas medidas, particularmente la alineación de las normas nacionales con las orientaciones sobre mejores prácticas. La implementación del paquete BEPS supondrá un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas y la creación de valor, y mejorará la información disponible a las administraciones tributarias para que éstas puedan aplicar con mayor eficacia sus respectivas legislaciones internas. Por otra parte, la mejora de la resolución de conflictos para minimizar los riesgos de doble imposición y el establecimiento de mecanismos para apoyar y controlar la implementación de las medidas, se convertirán igualmente en piezas claves de las reformas de BEPS.»[11]

Desde esta perspectiva, tenemos que tener en consideración que la construcción de los sistemas jurídicos nacionales y de los convenios internacionales que disciplinaban hasta la fecha la regulación fiscal se basaban en unas estructuras heredadas del siglo XX, basadas, como hemos comentado, en una realidad económica y política global muy diversa a la actual, sin tener presentes fenómenos como la globalización, la libertad de movimiento de capitales, la prestación de servicios por vía electrónica y la mundialización de los mercados como consecuencia de la aplicación de las tecnologías de la información y de la comunicación y las nuevas posibilidades logísticas a escala planetaria.

[11] *Idem* nota 9.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es cierto que la aportación a la construcción del orden fiscal internacional de los modelos de convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, de las propias reglas para la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas que permitieran ajustar la valoración de los mismos a las reglas aplicables en un mercado en competencia perfecta entre partes independientes, o la propia labor de lucha contra las prácticas de competencia fiscal perniciosa entre las distintas jurisdicciones han ido dando pasos en la línea de conseguir que la tributación se produjera allí donde se desarrollan las actividades gravadas.

Pero también lo es que la crisis económica y financiera internacional que comenzó con las hipotecas *subprime* en los Estados Unidos de América, la quiebra de Lehman Brothers y los demás elementos desencadenantes de la depresión económica han situado en un plano muy diferente la fiscalidad y han dado lugar a una nueva ética mundial en relación con la tributación de las empresas.

Son tres, en mi opinión, los elementos en los que se hace especial hincapié en este nuevo tiempo político y económico en la reordenación de los sistemas fiscales para reducir las prácticas elusivas, a saber:

a) Por un lado, una clara necesidad de incrementar la transparencia, en el sentido de impedir que sigan existiendo reductos de opacidad, que precisamente lo que permiten es el desarrollo de prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios, cuando no se utilizan también para dificultar la persecución de otro tipo de ilícitos.
b) La aplicación máxima del principio de que los beneficios empresariales deben gravarse allí donde se genera el valor añadido de la propia actividad, sin que la utilización de diferentes técnicas económicas dé como resultado el desplazamiento de una parte relevante de los mismos hacia territorios con una tributación más reducida.
c) Y, por supuesto, una decidida lucha contra las prácticas perniciosas que han permitido la deslocalización de beneficios hacia esos territorios de menor carga impositiva.

Las quince acciones del proyecto BEPS, junto con los resultados más destacados de los informes finales aprobados en 2015, son las siguientes[12]:

Acción 1 — Abordar los retos de la economía digital para la imposición

El informe de la Acción 1 concluye que no es posible delimitar con precisión la economía digital, dado que hoy en día ésta tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. El informe analiza los riesgos BEPS que se ven exacerbados en la economía digital, y presenta el impacto esperado de las medidas desarrolladas a lo largo del proyecto BEPS. Se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos

[12] Se recogen a continuación las quince acciones del proyecto BEPS y lo que para la propia OCDE es relevante de cada uno de los trece informes finales aprobados en octubre de 2015. *Idem* nota 9.

a facilitar la recaudación del impuesto sobre valor añadido (IVA) en el país donde se encuentra el consumidor en los supuestos de transacciones transfronterizas de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés). Estas medidas tienen como objetivo garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, y facilitar una recaudación eficiente del IVA devengado en dichas transacciones. Se han descrito y analizado diversas opciones técnicas para tratar con los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital, como los relativos al nexo y a los datos. Tanto los desafíos como sus posibles soluciones tocan pilares fundamentales del actual régimen fiscal de actividades transfronterizas y además requieren un trabajo adicional que excede del alcance de BEPS, y es por ello que los países de la OCDE y del G20 han decidido hacer un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública. Sobre la base del futuro trabajo de seguimiento, se decidirá si es preciso seguir trabajando sobre las opciones discutidas y analizadas. Esta determinación se basará en una consideración amplia sobre la capacidad de los estándares internacionales vigentes para dar cuenta de los desafíos que plantean los desarrollos de la economía digital.

Acción 2 — Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Se ha desarrollado una metodología común que facilitará la convergencia de las prácticas nacionales a través de normas internas y convencionales dirigidas a neutralizar tales mecanismos. Esta metodología contribuirá, por un lado, a prevenir la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de dichos desajustes y, por otro lado, a poner fin a las costosas deducciones múltiples por un único pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero. Al neutralizar los efectos fiscales del desajuste sin interferir en el uso de los instrumentos o entidades híbridas, las normas se limitarán a reprimir el uso de dichas transacciones como herramienta BEPS pero no provocarán un impacto adverso en el comercio transfronterizo y la inversión.

Acción 3 — Refuerzo de la normativa sobre CFC (sociedades extranjeras controladas)

El informe formula recomendaciones, bajo la forma de una serie de bloques fundamentales, que contribuirán a diseñar unas normas CFC efectivas, reconociendo al mismo tiempo la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones no constituyen estándares mínimos, pero están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes. El informe identifica los desafíos a los que se enfrentan las actuales normas CFC, como las rentas móviles derivadas de propiedad intelectual o de servicios y transacciones digitales, e invita a las jurisdicciones a reflexionar sobre las políticas más adecuadas en estas áreas. El trabajo hace hincapié en que las normas CFC juegan un papel importante en

ISBN: 978-84-7777-556-0

la lucha contra BEPS, como normas de soporte a las normas de precios de transferencia u otras.

Acción 4 — Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Una metodología común para facilitar la convergencia de normas internas en el área de la deducibilidad de intereses. La influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales se ha puesto de manifiesto en diversos estudios académicos, y es bien conocido que los grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de unas de las entidades del grupo a través de la financiación intragrupo. En este contexto, la lucha contra las deducciones excesivas de intereses, incluidos aquéllos que financian la producción de rentas exentas o diferidas, debe abordarse de manera coordinada dada la importancia de tener en cuenta los riesgos relacionados con la competencia y al mismo tiempo garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición. La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

Acción 5 — Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Las preocupaciones actuales sobre prácticas tributarias perniciosas se centran fundamentalmente en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertos tax rulings (decisiones administrativas relativas a contribuyentes concretos). El informe de la Acción 5 señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial. En el contexto de los regímenes de propiedad intelectual como las patent boxes (regímenes especiales de patentes) se ha alcanzado consenso en torno al denominado mecanismo del nexo. Este mecanismo utiliza los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial, y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren de facto involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades. Este mismo principio puede aplicarse también a otro tipo de regímenes preferenciales, de manera que se entendería que dichos regímenes requieren actividades sustanciales cuando éstos concedan beneficios al contribuyente sólo en la medida en que éste desarrolle las actividades fundamentales para la generación de aquellos tipos de rentas que estén cubiertos por el régimen preferencial. En relación a la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información relativa a aquellos tax rulings que, de no ser compartidos, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS. El informe incluye el resultado de aplicar las normas sobre actividad sustancial y transparencia en diversos regímenes preferenciales.

Acción 6 — Impedir la utilización abusiva de convenios

El informe de la Acción 6 recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través de *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable), así como nuevas normas que proporcionan cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, ofreciendo cierto grado de flexibilidad sobre el modo de hacerlo. Estas nuevas normas anti-abuso convencionales incluidas en el informe hacen frente en primer lugar al treaty shopping, que abarca las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado. Otra serie de normas más específicas se han diseñado para abordar otras formas de abuso de convenios. También se han acordado otros cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, sin quererlo, un obstáculo a la aplicación de normas anti-abuso internas. El título y el preámbulo del Modelo de Convenio Tributario se han reformulado con la intención de clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble no imposición. Por último, el informe contiene una serie de consideraciones políticas a ser tenidas en cuenta a la hora de firmar convenios fiscales con jurisdicciones de baja o nula tributación.

Acción 7 — Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. El informe incluye cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

Acciones 8-10 — Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

Las normas de precios de transferencia, establecidas en el artículo 9 de los convenios fiscales basados en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y en las Directrices de Precios de Transferencia, se emplean para determinar, de acuerdo al principio de plena competencia, las condiciones, incluyendo el precio, de las transacciones dentro de un grupo multinacional. Se han reforzado y clarificado los estándares actuales en este ámbito, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo al principio de plena competencia. El trabajo se ha centrado en tres áreas clave. La Acción 8 examinó las

ISBN: 978-84-7777-556-0

cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucraban activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar. La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Por su parte, la Acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones y, por ende, con el ejercicio de un control efectivo sobre tales riesgos. La Acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo, como la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de desviar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (como gastos de gestión o gastos correspondientes a la sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe combinado contiene directrices revisadas que dan respuesta a estas cuestiones, garantizando así que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan. El informe contiene igualmente directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como estas dos cuestiones fueron identificadas como de importancia decisiva de para los países en vías de desarrollo,, las directrices se verán complementadas con un trabajo adicional, a iniciativa del Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, que proporcionará conocimiento, mejores prácticas y herramientas a los países en vías de desarrollo para valorar las transacciones de materias primas a efectos de la aplicación de las normas de precios de transferencia y para prevenir la erosión de sus bases imponibles a través de pagos que erosionan la base.

Acción 11 — Evaluación y seguimiento de BEPS

Existen cientos de estudios empíricos que demuestran el traslado de beneficios por razones fiscales, estudios que se han valido de diferentes fuentes de información y métodos de cálculo. Aunque medir el alcance de BEPS constituye un desafío dada la complejidad del fenómeno y las limitaciones para acceder a los datos, varios estudios recientes sugieren que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades como consecuencia de BEPS puede ser significativa. La Acción 11 utiliza los datos y metodologías actualmente disponibles y concluye que existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, por lo que se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías. Teniendo en cuentas las dificultades en acceder a los datos, se ha creado una tabla de seis indicadores de BEPS empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS. Estos indicadores proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS y sugieren que este fenómeno se ha visto incrementado con el paso del tiempo. Nuevos estudios empíricos de la

OCDE estiman, aún reconociendo la complejidad de BEPS y las limitaciones ya indicadas, que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades puede encontrarse entre los 100 y los 240 mil millones de dólares estadounidenses. La investigación también halla distorsiones económicas significativas más allá de las fiscales como consecuencia de BEPS, y propone recomendaciones para aprovechar mejor la información fiscal disponible y mejorar los análisis con el objeto de respaldar el seguimiento de BEPS en el futuro, también a través de herramientas analíticas que ayuden a los países a evaluar los efectos fiscales de BEPS y el impacto en sus territorios de las medidas diseñadas para contrarrestar este fenómeno. En el futuro, será necesario que los países mejoren la obtención, recopilación y análisis de datos para así para perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS.

Acción 12 — Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan hoy las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Un acceso precoz a dicha información ofrece la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación. El informe de la Acción 12 establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Las recomendaciones que proporciona el informe no constituyen un estándar mínimo, por lo que los países son libres para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria. El marco propuesto también está previsto para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria pero deseen mejorar su eficacia. Las recomendaciones ofrecen la necesaria flexibilidad para buscar un equilibrio entre la necesidad del país de una mejor y más temprana información y los costes de cumplimiento para los contribuyentes. Además, ofrece recomendaciones específicas en forma de mejores prácticas para combatir estructuras de planificación fiscal, así como para mejorar la coordinación y el intercambio de información entre administraciones tributarias.

Acción 13 — Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

Una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento para las empresas. El informe de la Acción 13 contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país. Este estándar mínimo refleja el compromiso de implementar el informe país por país de manera consistente. En primer lugar, las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia requieren que las empresas multinacionales proporcio-

ISBN: 978-84-7777-556-0

nen a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados. En segundo lugar, también requieren un «archivo local» que incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país, identificando transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia que haya realizado la sociedad con respecto a esas operaciones. En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales también tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado y devengado. Los informes país por país deben presentarse en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional, aunque se compartirían de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales. En determinadas circunstancias, mecanismos secundarios como las declaraciones locales pueden servir de apoyo. Un plan acordado de implementación garantizará el suministro puntual de la información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes país por país. En su conjunto, estos tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de apertura de un procedimiento de inspección, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

Acción 14 — Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementar en el corto plazo los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Los países, admitiendo la importancia de eliminar la doble imposición como un obstáculo al comercio transfronterizo y a la inversión, se han comprometido con un estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos derivados de los convenios. En particular, dicho estándar incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución de conflictos más rápida y efectiva a través de procedimiento amistoso. El compromiso también conlleva el establecimiento de un mecanismo efectivo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple y que los países hacen avances hacia una resolución más rápida de los conflictos. Además, un amplio número de países

se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

Acción 15 — Desarrollar un instrumento multilateral

Aprovechando la experiencia de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Fiscal, el informe de la Acción 15 explora la viabilidad técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales. Concluye que el instrumento multilateral no sólo es deseable sino también viable, y que deberían convocarse sin demora las negociaciones de dicho instrumento. Partiendo de este análisis, se ha desarrollado el mandato de crear un grupo ad-hoc, abierto a la participación de todos los países, desarrollar el instrumento multilateral y abrirlo a la firma en 2016. De momento, alrededor de 90 países están participando en pie de igualdad en este trabajo.

IV. ACCIÓN 4 DEL PROYECTO BEPS

Dentro del proyecto BEPS de la OCDE la acción 4 es la que se ha dedicado a analizar los efectos que la diferencia de tratamiento entre la retribución de los fondos propios y la del endeudamiento tiene en los distintos sistemas fiscales y cómo el aprovechamiento de esa diferencia de tratamiento, junto con la diferencia de tipos de gravamen en las distintas jurisdicciones, ha permitido la optimización tributaria de estructuras que no se basan en la racionalidad económica de la concentración del endeudamiento en unas determinadas empresas del grupo empresarial.

Como hemos visto en el apartado anterior, cuando la OCDE se planteaba los resultados en octubre de 2015 de la acción 4 del proyecto BEPS hacía hincapié en una serie de ideas, como las relativas a que se había acordado una metodología común para facilitar la convergencia de normas internas en el área de la deducibilidad de intereses, de tal forma que todos los países implementaran medidas lo más objetivas y sencillas posibles para evitar que se residenciase el endeudamiento de un grupo en unas determinadas sociedades para aprovechar su alto nivel de tributación y conseguir trasladar una parte de los beneficios a jurisdicciones donde la tributación sea más liviana.

Es una evidencia la influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales así como el hecho de que los grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de unas de las entidades del grupo a través de la financiación intragrupo. Son ambos parámetros que han servido de base y de evidencia empírica previa para abordar el trabajo de analizar y acordar medidas que impidan o dificulten la realización de esas prácticas.

La OCDE insiste en que en ese contexto, es importante que no se permita la deducción de todos los intereses y demás gastos financieros en cualesquiera de las sociedades de un grupo, sino sólo de aquellos que podamos considerar como no excedentarios, en el sentido de no superar un umbral objetivo basado en los datos empíricos de los niveles de endeudamiento empresarial a nivel global.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Y obviamente, como en el resto del proyecto BEPS de la OCDE, esa actuación debe abordarse de manera coordinada, dada la importancia de tener en cuenta los riesgos relacionados con la competencia y al mismo tiempo garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición, porque evidentemente, como comentábamos en un apartado anterior, el paradigma sobre el que se construye nuestro Impuesto sobre Sociedades se basa precisamente en someter a gravamen la rentabilidad correspondiente a los accionistas, a los que, por otro lado, se dota de mecanismos para eliminar o atenuar la doble imposición que se produce luego en su impuesto personal cuando perciban los dividendos, participaciones en beneficios u obtengan las rentas derivadas de la transmisión de sus participaciones, al contrario de lo que se hace con los acreedores, a los que no se provee de esos mecanismos de eliminación o limitación de la doble imposición, precisamente como consecuencia de la existencia de un tratamiento que permite la deducibilidad general de los gastos financieros en sede de la entidad pagadora.

La metodología acordada en el informe final de 2015 de la acción 4 del proyecto BEPS pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

En realidad, la acción 4 del proyecto BEPS ha producido, hasta la fecha, dos versiones de su informe final, una en octubre de 2015, junto con los correspondientes a las restantes acciones del proyecto BEPS, y otra versión actualizada de diciembre de 2016, en la que se recogen las conclusiones alcanzadas en los trabajos adicionales sobre cuestiones puntuales de la deducibilidad de gastos financieros que se abordaron a lo largo del año 2016.

El primer informe se basa en una recomendación a las distintas jurisdicciones fiscales en cuanto al tratamiento a otorgar a la deducibilidad de gastos financieros, y más en particular, en cuanto al establecimiento de un umbral a partir del cual los intereses pasan a considerarse excedentarios y se les niega la deducibilidad a la hora de calcular el Impuesto sobre Sociedades aplicable en ese ejercicio, basada en las mejores prácticas identificadas a nivel internacional.

El informe analiza cuáles son esas mejores prácticas y concluye que el medio más adecuado para evitar las prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios es establecer una limitación general a la deducibilidad de los gastos financieros netos de las entidades que forman parte de un grupo empresarial.

De todas formas, para llegar a esa conclusión el informe final de 2015 analiza una serie de cuestiones, como las relativas a qué debemos considerar como gastos financieros, si solamente los intereses o también otros pagos de efecto equivalente, llegando a una conclusión omnicomprensiva de todos los elementos que puedan tener un efecto económico equivalente en la medida en que si no, si nos quedamos solamente en la formalidad de la caracterización del correspondiente pago, estaríamos dejando una puerta abierta a que siguieran estructurando operaciones con la finalidad de

erosionar bases imponibles y deslocalizar beneficios a través de figuras que no fueran contempladas en la limitación.

También analiza el informe a quién debe aplicarse la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, y teniendo presente la finalidad que se persigue con esta regla de limitación, se acaban dejando fuera de la misma a las entidades que no formen parte de un grupo empresarial porque en ese caso no parece que podamos estar en presencia de prácticas de deslocalización de beneficios puesto que su endeudamiento se va a producir con terceros independientes y, por lo tanto, en principio, en condiciones de mercado.

Una vez determinados esos aspectos generales, el informe se ocupa de cómo aplicar la regla de limitación a la deducibilidad de gastos financieros partiendo de que quiere ponerse en relación el gasto con la actividad económica realizada por la entidad que se lo aplica, y por ello, son dos los elementos que el informe analiza.

Por un lado, sobre qué magnitud debe producirse la limitación, si sobre el gasto financiero de la entidad o sobre el importe de la deuda de la misma, es decir, sobre la magnitud del endeudamiento o sobre el gasto vinculado al endeudamiento. Aplicar una limitación sobre la magnitud del endeudamiento es una técnica más propia de las reglas de subcapitalización, como la que se establece en el artículo 47 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo cual tiene ventajas e inconvenientes, pero en realidad si de lo que tratamos es de evitar que se reconozcan gastos financieros excedentarios en relación con la actividad económica desarrollada por la entidad de que se trate, parece más adecuado establecer la limitación en relación con las magnitudes que forman parte del resultado contable, de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y por tanto, fijar la limitación sobre el importe del gasto financiero, no del endeudamiento en sí mismo considerado.

Por otro lado, para fijar el umbral a partir del cual los gastos financieros deben considerarse excedentarios, hay que establecer una medida de la actividad económica desarrollada por la entidad, de forma que se puedan poner en relación ambos elementos desde un punto de vista de coherencia, y sobre esa cuestión, el informe de la OCDE repasa las alternativas de establecer un límite en función de los beneficios de la entidad o bien en relación con los activos de la misma, aunque nuevamente en este ámbito se considera una mejor práctica y un elemento menos maleable y más coherente partir del beneficio empresarial.

Y una vez adoptado ese enfoque en función del beneficio, aflora también la cuestión de qué magnitud de entre las que la ciencia económica y contable considera es la más adecuada como término de comparación sobre el que establecer la regla de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, decantándose el informe de la OCDE por considerar el EBITDA, es decir, el beneficio antes de descontar los intereses, el Impuesto sobre Sociedades, la amortización y las pérdidas por deterioro de valor, es decir, en el fondo, el beneficio de las actividades realizadas por la entidad, antes de tomar en consideración los elementos que suponen una retribución de los acreedo-

ISBN: 978-84-7777-556-0

res (de manera coherente con que estamos precisamente ante una limitación a la deducibilidad de esa retribución) o la consignación en la cuenta de pérdidas y ganancias de elementos de tienen que ver con la valoración posterior de los activos, la aplicación del coste de adquisición de los mismos al proceso productivo en función de la evolución ordinaria o extraordinaria de su valoración, así como sin tener en consideración tampoco el propio Impuesto sobre Sociedades, puesto que en el fondo estamos estableciendo una magnitud que va a influir directamente en el importe de ese mismo Impuesto sobre Sociedades.

Y a partir de haber seleccionado todos esos elementos, la OCDE opta por una regla de limitación en función de una proporción fija, establecida entre el 10 por 100 y el 30 por 100 de ese beneficio antes de impuestos, intereses, amortización y deterioros de valor, basándose precisamente en las mejores prácticas que observa a nivel internacional. Existe un consenso desde esta perspectiva en que no debería permitirse una deducción de intereses que supere ese 30 por 100 del EBITDA en la medida en que a partir de ese umbral, con carácter general, nos estaríamos moviendo en unas cifras que no serían coherentes con la finalidad de obtención de un beneficio empresarial que se le supone a la mayoría de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Aunque también se propone otra alternativa a la regla de la proporción fija, que es una regla en función de la proporción que resulte conforme a los números del propio grupo empresarial, donde ya no nos encontraríamos ante una cifra estandarizada para todos los contribuyentes, sino donde habría que analizar cuál es la magnitud agregada a nivel del grupo empresarial y considerar que esa esa magnitud sería el umbral adecuado para todas las empresas del grupo porque en relación con las que no superen la proporción correspondiente al grupo no podríamos defender que están realizando prácticas de erosión de bases imponibles o de deslocalización de beneficios, en la medida en que el grupo en su conjunto tiene unos gastos financieros respecto a terceros que tienen una magnitud diferente a la de esa regla fija establecida en la regulación normativa para todos los contribuyentes.

Desde esta perspectiva, la OCDE recuerda que es más complicado determinar una limitación en función de las magnitudes del grupo empresarial al que pertenece la entidad que a partir de una regla de proporción fija establecida en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, y por ello, acaba proponiendo la combinación de ambas medidas, con la aplicación en primer término de una regla de proporción fija, y con la posibilidad de que se permita una deducción de gastos financieros superior a la que resulte de esa proporción fija en función de la magnitud correspondiente al grupo empresarial, puesto que en tal caso tampoco podríamos defender que se produce una práctica artificial de erosión de bases imponibles o de deslocalización de beneficios.

Y también encuentra dos opciones para determinar la magnitud del grupo empresarial, una más ajustada pero mucho más difícil de calcular, que supone determinar las magnitudes consolidadas de los gastos financieros netos y del EBITDA del grupo, y a partir de ellas, determinar la proporción correspondiente, lo que a su vez plantea los problemas de eliminación de operaciones internas, cuáles hay que eliminar y cuáles

no para llegar a obtener una imagen única del grupo empresarial desde la perspectiva de esta limitación a la deducibilidad de gastos financieros, así como los de homogeneización de las magnitudes correspondientes a entidades del grupo que radiquen en diferentes jurisdicciones y que apliquen normas contables diferentes para determinar sus resultados.

Indudablemente desde un punto de vista teórico, esta alternativa es la más adecuada para determinar la proporción correspondiente al grupo, que podría servir para darnos una idea de qué empresas del grupo la respetan y de cuáles no, de lo que se podría inferir que en este último caso pueden darse prácticas BEPS, pero también es cierto que las dificultades de cálculo de la proporción del grupo y de homogeneización de las magnitudes correspondientes a las distintas entidades que lo conforman puede hacer muy desaconsejable su utilización práctica para la aplicación de una regla que debería ser simple y fácil de aplicar.

La otra opción es calcular una proporción entre los activos del grupo y su patrimonio neto, así como entre los activos y el patrimonio neto de la empresa individual, de forma que se puedan comparar esos ratios y ver si el de la empresa individual es diferente al del grupo, ya que en la medida en que el patrimonio neto de la empresa individual represente más proporción en relación a sus activos que los del grupo, eso implicaría que la empresa está menos endeudada que el conjunto del grupo y, por tanto, indiciariamente podemos descartar que esté utilizando la deducibilidad de gastos financieros como un mecanismos de erosión de bases imponibles o de deslocalización de beneficios.

Obviamente la mayor o menor exactitud del ratio entre activos y patrimonio neto de la entidad como medida de su relación de endeudamiento respecto al grupo va a depender de cómo esté configurado el pasivo de cada una de las entidades y del grupo en su conjunto, puesto que en la medida en que ese pasivo se retribuya de maneras diversas y con tipos de interés diferentes, puede ser una medida menos fiable de esa proporción entre los gastos financieros y los beneficios del grupo, pero también es cierto que su cálculo es mucho más sencillo porque no entran en juego homogeneizaciones de ningún tipo y las magnitudes que hace falta contrastar resultan de las propias cuentas individuales (y consolidadas) de las empresas del grupo.

El informe de 2015 también aborda cuestiones como las relativas a los riesgos de volatilidad de los tipos de interés o incluso de distribución temporal de los gastos financieros en función de la evolución de los proyectos de inversión y de la propia actividad de la empresa, así como la necesidad de evitar que se produzcan supuestos de doble imposición por el hecho de no permitir la deducción de esos gastos financieros en sede de una empresa del grupo en ningún momento y, sin embargo, los ingresos correspondientes sí hayan tributado.

Hay tres cuestiones específicas adicionales que también aborda el informe, como son las relativas a la aplicación de las reglas de precios de transferencia entre partes vinculadas y su relación con la propia limitación, la aplicación de la regla a los acuerdos estructurados de endeudamiento entre empresas del grupo y las particularidades de

ISBN: 978-84-7777-556-0

la aplicación de la regla en los sectores financiero y asegurador, que, a diferencia del resto de los contribuyentes, tienen como negocio principal el financiero, y por lo tanto, su estructura de ingresos y gastos financieros suele ser la parte del león de su cuenta de resultados.

De hecho, el informe de la OCDE, ante la insuficiencia del análisis desarrollado a lo largo del proyecto BEPS respecto a ambos sectores, considera que no se rompe la lógica de la limitación y no se generan problemas específicos de deslocalización de beneficios o de erosión de bases imponibles si las diferentes jurisdicciones exoneran a las empresas de los sectores financiero y asegurador de la aplicación de esta limitación.

Por último, el informe de 2015 de la OCDE insiste en la necesidad de una aplicación consistente de esta regla de limitación de gastos financieros en las distintas jurisdicciones por la necesidad de acometer coordinadamente la regulación de estas prácticas de cara a poder solucionar a nivel mundial los problemas derivados de la erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios.

La aplicación de las normas sobre libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pueden implicar limitaciones a la hora de aplicar estas medidas en el ámbito de los Estados miembros, singularmente en lo que hace referencia a la libertad de establecimiento y a la imposibilidad de tratar de manera peor las situaciones transfronterizas que las puramente internas, en consonancia con lo que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya había determinado, por ejemplo, en relación con las normas de subcapitalización. Y el informe de la OCDE concluye precisamente con un anexo dedicado a determinar los condicionantes en la implementación de la medida de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros desde la perspectiva de las normas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para los Estados miembros de la Unión Europea.

En diciembre de 2016 la OCDE publicó una versión actualizada del informe final sobre la acción 4 del proyecto BEPS, que además de reproducir el contenido completo del informe de 2015, dedica un par de capítulos nuevos a recoger elementos más concretos del trabajo adicional desarrollado durante esos meses en relación con la aplicación de la regla de la proporción del grupo empresarial y con la limitación de gastos financieros en los sectores financiero y asegurador.

En relación con la primera de estas cuestiones, la OCDE hace públicos criterios más detallados de cómo calcular los gastos financieros del grupo empresarial teniendo en cuenta que solamente deberían tenerse en cuenta los gastos financieros netos que tenga el grupo en relación con terceros no vinculados, puesto que la toma en consideración del endeudamiento intragrupo supondría el cómputo duplicado de algunas magnitudes y, en consonancia, la pérdida de fiabilidad del cálculo realizado.

También se profundiza en cómo calcular el EBITDA del grupo, con la específica complejidad de no poder partir de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada para calcularlo, y se analiza la problemática que plantean las empresas del grupo que tienen un EBITDA individual negativo, teniendo presente que la correlación entre el individual y el del grupo es relevante de cara a la aplicación de la regla.

Por lo que hace referencia a los sectores financiero y asegurador, se hace público por parte de la OCDE el trabajo adicional realizado en ambos sectores con la intención de perfeccionar criterios en cuanto a la aplicación de una regla de limitación a la deducibilidad de gastos financieros en el marco de esos dos sectores.

En cualquier caso, este informe actualizado no modifica en nada las recomendaciones del informe final de 2015 y sigue considerando razonable que las jurisdicciones que apliquen la limitación de gastos financieros excluyan de la misma a los sectores financiero y asegurador y también que opten por una regla simplificada en función del ratio entre los activos y el patrimonio neto de las sociedades individuales y del grupo para permitir una deducción superior a la de la proporción fija.

Y esto es así en la medida en que el trabajo adicional realizado al respecto en el seno del proyecto BEPS de la OCDE no ha podido despejar todos los problemas que se planteaban en relación con ambas cuestiones.

V. DIRECTIVA ANTIELUSIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

Ahora bien, todo el trabajo de la OCDE, plasmado en el proyecto BEPS y en los informes que hemos mencionado, no deja de ser una recomendación política de buenas prácticas a los Estados miembros de la misma y a las demás jurisdicciones para tratar de convencerlos a todos ellos de la necesidad de adoptar estas medidas por el bien de la economía internacional y de la de cada una de ellas.

Pero la OCDE no puede establecer normas de obligado cumplimiento, no tiene esa función y tampoco podría tenerla en la actualidad porque no deja de ser una organización de encuentro y análisis constituida por unos cuantos Estados, que mantienen su soberanía plena respecto a la misma y que, por tanto, son los que luego deciden si implementan las recomendaciones que realiza la OCDE y cómo las implementan.

Obviamente el prestigio y la razón moral que puede asistir a la OCDE en sus planteamientos serán directamente proporcionales a la incorporación de sus recomendaciones en la legislación doméstica de los diferentes Estados o en la normativa convencional, que siempre será aprobada por parte de ellos en base a su propia voluntad.

No obstante, algunas de las jurisdicciones miembros de la OCDE lo son también de la Unión Europea, y ahí las cosas cambian, porque sí se ha producido una cesión de soberanía sobre determinadas cuestiones a las instituciones comunes de la Unión Europea, por lo que la recepción de las recomendaciones de la OCDE a través de instrumentos de Derecho derivado de la Unión Europea modifican completamente la fuerza jurídica de las mismas porque se convierten en obligatorias para los Estados miembros y pasan a estar sometidas a la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en cuanto a la interpretación uniforme de las mismas en todo el ámbito de la Unión.

Y eso es lo que se ha producido en relación, entre otras cosas, con las recomendaciones de la acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE, que se han incorporado a la regulación de los Estados miembros (o están en trámite de hacerlo) a través de su in-

ISBN: 978-84-7777-556-0

clusión, en primer lugar, en una disposición de Derecho derivado que se convierte en obligatoria para todos ellos.

Ya no son las recomendaciones de la OCDE lo que se debe incorporar a la normativa de los Estados miembros de la Unión Europea, sino la concreción que de las mismas haya realizado la Directiva europea que decide su incorporación al ordenamiento de la Unión.

El artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que sin perjuicio del artículo 114 (que establece determinadas áreas en las que el Consejo y el Parlamento Europeo, por medio del procedimiento legislativo ordinario, pueden establecer directivas de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en beneficio de la realización del mercado interior, de las que está expresamente excluida la fiscalidad), el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Esta atribución competencial, siempre limitada por la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, permite al Consejo, es decir, a los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, aprobar por unanimidad de todos sus miembros, directivas que obligan a las autoridades competentes de los Estados miembros a modificar su regulación de forma que implementen las medidas incorporadas en la Directiva.

Desde esta perspectiva, es importante tener en cuenta que, en virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de subsidiariedad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad (anexo a los Tratados) y los Parlamentos nacionales velarán por el respeto del principio de subsidiariedad con arreglo al procedimiento establecido en el mencionado Protocolo.

Por su parte, en virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán, también, el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Dentro de este marco normativo, el Consejo de la Unión Europea aprobó el 12 de julio de 2016 la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la

que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, cuya principal finalidad consistía en establecer el marco para incorporar de forma más o menos uniforme en todos los Estados miembros de la Unión Europea algunas de las medidas contenidas en las recomendaciones de la OCDE en los informes finales del proyecto BEPS, entre las que se encuentra la limitación a la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades a que hace referencia la acción 4 del citado proyecto BEPS.

Por tanto, desde la aprobación de esta Directiva, cuyo período ordinario de trasposición al ordenamiento interno de los Estados miembros concluye el 1 de enero de 2019 en lo que a este aspecto se refiere, lo que era una recomendación de la OCDE pasa a convertirse en una obligación jurídica coercible ante el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en caso de que alguna autoridad competente de algún Estado miembro no cumpla con la obligación de trasposición que dimana de la Directiva aprobada conforme a lo previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Además, esta Directiva tiene en su haber el hecho de haber sido tramitada en un tiempo récord, porque la propuesta de la Comisión Europea es de finales de enero de 2016 y para el 12 de julio ya había sido aprobada por el Consejo de la Unión Europea, quizás por la importante presión mediática y política en los distintos Estados miembros en relación con la necesidad de eliminar las posibilidades de elusión fiscal que estaban al alcance de las multinacionales.

La exposición de motivos de la Directiva recoge precisamente la necesidad y la fundamentación de la invocación del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como base jurídica para la aprobación de esta Directiva en los siguientes términos:

> «Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, es imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. Estos nuevos objetivos políticos se han traducido en recomendaciones de actuación concretas en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo, «BEPS», por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). El Consejo Europeo acogió con satisfacción estos trabajos en sus Conclusiones de 13 y 14 de marzo de 2013 y de 19 y 20 de diciembre de 2013. En respuesta a la necesidad de lograr una imposición más equitativa, la Comisión, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.
>
> Los informes finales sobre los quince puntos de acción de la OCDE contra la BEPS se hicieron públicos el 5 de octubre de 2015. Los informes fue-

ISBN: 978-84-7777-556-0

> ron acogidos con satisfacción por el Consejo en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015. En ellas, el Consejo subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la UE, que se ajusten a las conclusiones BEPS de la OCDE. Además, en las Conclusiones se respalda una rápida y efectiva aplicación coordinada de las medidas contra la BEPS en el plano de la UE y se considera que las directivas de la UE deben ser, en su caso, el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la UE. Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, como mínimo, los Estados miembros cumplan los compromisos que han adquirido en virtud del proyecto BEPS y, más en general, que adopten medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la Unión, de manera suficientemente coherente y coordinada. En un mercado caracterizado por la gran integración de las economías, es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Por otra parte, solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad. Por último, contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aportaría seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión.»

Desde esta perspectiva, la Directiva va a incorporar una serie de medidas que deben estar armonizadas en las legislaciones de los Estados miembros, singularmente las cinco siguientes:

a) Limitación a la deducibilidad de gastos financieros.
b) Impuesto de salida.
c) Normas sobre sociedades extranjeras controladas.
d) Cláusula general antielusión.
e) Tratamiento de las asimetrías híbridas.

La Comisión Europea, en su propuesta de Directiva, incorporaba un sexto elemento, el establecimiento de una cláusula de *switch-over*, es decir, de inaplicación de las normas que permiten la exención para eliminar la doble imposición de aquellas rentas que no hayan sido gravadas con anterioridad a un tipo mínimo, que la propuesta de Directiva establecía en un 10 por 100. Este elemento ha sido el único que no ha concitado el consenso necesario en el Consejo de la Unión Europea y, por lo tanto, no ha sido incorporado a la versión que finalmente vio la luz de la Directiva en el Diario Oficial de la Unión Europea.

En cuanto a las asimetrías híbridas, en la Directiva de julio de 2016 se producía una primera aproximación a su tratamiento por parte del Consejo de la Unión Europea,

pero enseguida se presentaría por parte de la Comisión Europea una nueva propuesta de Directiva de modificación de la de 2016 para incorporar más reglas que eviten las asimetrías híbridas en los ordenamientos de los Estados miembros de la Unión Europea, lo que daría lugar a la aprobación de la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

Por lo que hace específicamente referencia a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros analizada en el informe de la acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE, la exposición de motivos de la Directiva destaca los elementos esenciales de la misma que son objeto de incorporación al ordenamiento de la Unión Europea:

> «Es necesario establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo. Para contribuir al logro de ese objetivo se necesitan normas en los siguientes ámbitos: limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida, norma general contra las prácticas abusivas, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. Cuando la aplicación de dichas normas provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un tercer país, según el caso. Por tanto, las normas no solo deben tener por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado, como, por ejemplo, la doble imposición.
>
> En un intento de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas recurren cada vez más a la BEPS mediante el pago de intereses excesivos. La norma de limitación de intereses es necesaria para desincentivar estas prácticas, limitando la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente. Por lo tanto, resulta necesario fijar una razón de deducibilidad que haga referencia a los beneficios imponibles de los contribuyentes antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones («EBITDA», por sus siglas en inglés). Los Estados miembros podrían reducir esta razón, o establecer plazos o restringir los costes de empréstitos excesivos no compensados que pueden traspasarse hacia años anteriores o posteriores para garantizar un nivel superior de protección. Dado que se trata de establecer unas normas mínimas, los Estados miembros podrían adoptar una medida distinta relativa a los beneficios del contribuyente antes de intereses e impuestos («EBIT», por sus siglas en inglés) establecida de tal modo que equivalga a la razón basada en el EBITDA. Además de la norma de limitación de intereses dispuesta en la presente Directiva, los Estados miembros podrían utilizar también normas específicas contra la financiación intragrupo de la deuda mediante participación de capital, en particular normas en materia de subcapitalización. Los ingresos exentos de im-

ISBN: 978-84-7777-556-0

puestos no deberían compensarse con los gastos financieros deducibles. Ello se debe a que, a la hora de determinar el importe de intereses que puede deducirse, solo debería tenerse en cuenta la renta imponible.

Cuando el contribuyente forme parte de un grupo que mantenga cuentas consolidadas obligatorias, a efectos de la concesión a dicho contribuyente del derecho a deducir importes más elevados de los costes de endeudamiento excedentarios, puede tenerse en cuenta el endeudamiento del grupo en su conjunto a escala mundial. También puede ser conveniente establecer normas para una disposición de salida de capital en caso de que la norma de limitación de intereses no se aplique si la empresa puede demostrar que su capital por encima de la razón de activos totales es globalmente igual o superior a la razón del grupo equivalente. La norma de limitación de los intereses debería aplicarse en relación con los costes de endeudamiento excedentarios de un contribuyente, con independencia de que los costes provengan de deuda contraída a nivel nacional, transfronterizo dentro de la Unión o con un tercer país, o bien de terceros, empresas asociadas o del interior del grupo. Cuando un grupo incluya más de una entidad en un Estado miembro, dicho Estado miembro puede tener en cuenta la posición global de todo el grupo en el mismo Estado, e incluso un sistema separado de imposición de las entidades que permita la transferencia de beneficios o de intereses entre entidades de un mismo grupo, cuando se apliquen las normas que limiten la deducibilidad de los intereses.

A fin de reducir los costes administrativos y derivados del cumplimiento de las normas sin reducir significativamente su efecto recaudatorio, puede ser conveniente establecer una cláusula de seguridad (safe harbour) para que los intereses netos sean siempre reducibles hasta un importe determinado, cuando ello conduzca a una deducción mayor que la correspondiente a la razón basada en el EBITDA. Los Estados miembros podrían reducir el umbral monetario fijado para garantizar un nivel de protección más elevado de su base impositiva nacional. Dado que la BEPS se produce en principio a través del pago de intereses excesivos entre entidades que son empresas asociadas, es adecuado y necesario permitir que se excluya a entidades aisladas del ámbito de aplicación de la norma de limitación de intereses, dado que el riesgo de elusión fiscal es limitado. Con el fin de facilitar la transición a la nueva norma sobre limitación de intereses, los Estados miembros podrían introducir una cláusula de derechos adquiridos que cubriese los empréstitos existentes cuando sus condiciones no se hubieran modificado posteriormente. Esto significa que en caso de modificación posterior, la citada cláusula no se aplicaría a ningún aumento del importe o de la duración del empréstito, sino que se limitaría a las condiciones originales del mismo. Sin perjuicio de las normas sobre ayudas estatales, los Estados miembros también podrían excluir los costes de endeudamiento excedentarios ocasio-

nados por empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo, considerando que estos regímenes financieros suponen poco o ningún riesgo de BEPS. En este contexto, los Estados miembros deben demostrar adecuadamente que estos regímenes financieros para proyectos de infraestructura pública tienen características particulares que justifican este tratamiento en comparación con otros regímenes de financiación sometidos a la norma restrictiva.

Si bien se suele admitir que las sociedades financieras, es decir, las entidades financieras y las compañías de seguros, también deberían estar sujetas a limitaciones en materia de deducibilidad de los intereses, se reconoce al mismo tiempo que esos dos sectores presentan características específicas que requieren un enfoque individualizado. Habida cuenta de que los debates a este respecto aún no son lo suficientemente concluyentes ni en el contexto internacional ni en el de la Unión, todavía no es posible establecer normas específicas en los sectores financiero y de seguros, y los Estados miembros, por consiguiente, deben poder excluir estos sectores del ámbito de aplicación de la norma sobre limitación de intereses.»

Y a partir de estas consideraciones, el artículo 4 de la Directiva establece la obligación de todos los Estados miembros de la Unión Europea de implementar, antes del 1 de enero de 2019 (con alguna excepción rogada para quienes dispusieran de medidas de efecto equivalente), una limitación general a la deducción de gastos financieros que se basa en las siguientes características, consistentes todas ellas con las recomendaciones de la OCDE en su informe final de octubre de 2015 relativo a la acción 4 del proyecto BEPS:

a) Establecimiento de una limitación de gastos financieros basada en una regla de proporción fija establecida en el 30 por 100 del EBITDA.
b) Posibilidad de exonerar a los pequeños contribuyentes de esta limitación, estableciendo un importe de gastos financieros netos que no sea superior a 3 millones de euros, para evitar la aplicación de la regla.
c) Posibilidad de exonerar de la aplicación de la misma a los sectores financiero y asegurador en la medida en que la base de su negocio es el mundo financiero, así como a las entidades aisladas, por no implicar riesgos de prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios.

   A estos efectos, la Directiva considera por «entidad aislada» a la que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente.
d) Posibilidad de que los Estados miembros permitan una deducción superior a ese porcentaje en función de las magnitudes del grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente, tanto en base al ratio activos/patrimonio neto como en función de la proporción del grupo entre sus gastos financieros netos frente a terceros no vinculados y el EBITDA del grupo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

e) Y por último, la Directiva permite trasladar hacia los ejercicios siguientes sin limitación (e incluso hacia atrás con una limitación de 3 años) los gastos financieros excedentarios, así como la capacidad de gasto financiero (el 30 por 100 del EBITDA) no utilizada en un determinado ejercicio por un período de tiempo que no puede superar los 5 ejercicios siguientes.

Estas últimas consideraciones tratan de evitar que un diferente ritmo en cuanto al endeudamiento y la financiación de los proyectos empresariales y la actividad de la entidad produzca situaciones de doble imposición, que la OCDE recomendaba evitar en las diferentes jurisdicciones.

Como vemos, en lo esencial, la Directiva de medidas antielusión ha establecido que las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea deben incorporar las recomendaciones de la acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE a su regulación interna, si bien, hay cuestiones como el importe de la regla de la proporción fija que ya el Consejo de la Unión Europea ha establecido de manera uniforme para todos los Estados miembros, al optar por un coeficiente del 30 por 100 y no por una más reducido dentro de la horquilla que recomendaba la OCDE.

Cabría preguntarse si verdaderamente se respetan los principios de proporcionalidad y de subsidiariedad por parte de esta Directiva así como si todas las medidas incorporadas en la misma tienen la relevancia precisa para el funcionamiento del mercado interior que justifican su adopción en base a lo dispuesto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como algunos Parlamentos nacionales están cuestionando en relación con la propuesta de Directiva de Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea que ha presentado al Comisión Europea y que se está analizando en el ECOFIN, pero eso nos llevaría a un análisis que nos alejaría mucho del objeto de nuestro trabajo, además de estar, a estas alturas, obviamente solamente en manos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de un hipotético procedimiento ante el mismo, que será muy difícil que vea la luz en la medida en que los 28 Estados miembros de la Unión Europea han aprobado la Directiva en los términos mencionados.

Quizás desde esta perspectiva y desde Euskadi lo que más podemos echar en falta es una efectiva participación en los órganos decisorios de la Unión Europea en materia fiscal, y en particular, en el ECOFIN, en la medida en que somos probablemente la única región de la Unión Europea (con Navarra) que tiene la plena competencia para regular su Impuesto sobre Sociedades y que no tiene suficiente participación en los mecanismos de toma de decisiones que dan lugar a las Directivas que luego tiene obligación de implementar, pero profundizar en este camino también nos alejaría indebidamente del objeto de nuestro trabajo.

VI. LA MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FORAL PARA 2018

El 1 de enero de 2019 era, por tanto, la fecha en la que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tenían que incorporar a sus ordenamientos tribu-

tarios el contenido de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y han acometido esa tarea aprovechando la reforma fiscal que se ha acordado entre el Partido Nacionalista Vasco, el Partido Socialista de Euskadi y el Partido Popular y que se ha aprobado en los tres Territorios Históricos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018:

a) En el Territorio Histórico de Álava, por medio de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava (BOTHA Núm. 32, de 16/03/2018).
b) En el Territorio Histórico de Bizkaia, a través de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB Núm. 61, de 27/03/2018).
c) Y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, mediante la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias (BOG Núm. 94, de 17/05/2018).

Por medio de estas tres Normas Forales se han incorporado al ordenamiento tributario de los tres Territorios Históricos una serie de disposiciones que pretenden regular un tratamiento específico para determinados fondos europeos (Fondos de Capital Riesgo Europeos, Fondos de Emprendimiento Social Europeos y Fondos de Inversión a Largo Plazo Europeos) y para la participación privada en la financiación de la innovación, de la propia actividad económica o de la capitalización productiva a través de esos instrumentos de inversión alternativos (estas medidas se han incorporado en los Territorios Históricos de Álava y de Bizkaia, pero no así en el Territorio Histórico de Gipuzkoa).

También se ha producido una reforma de los principales impuestos sobre los que las instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen autonomía normativa conforme al Concierto Económico, en particular, para reducir los tipos de gravamen nominales del Impuesto sobre Sociedades desde el 28 por 100 al 24 por 100 con carácter general, desde el 24 por 100 hasta el 20 por 100 para las pequeñas empresas y microempresas, desde el 21 por 100 al 19 por 100 para las entidades parcialmente exentas y las demás que están sometidas a ese tipo de gravamen.

También se ha mejorado el tratamiento de los trabajadores desplazados a territorio español (impatriados) con la intención de atraer talento y del emprendimiento empresarial incrementando los incentivos para que las personas físicas participen en el proceso de lanzamiento de nuevas empresas, actividades y negocios.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Y se ha aprovechado, como decíamos, esta reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades y de los demás impuestos sobre los que se dispone de autonomía normativa, para la trasposición a tiempo de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De hecho, la propia exposición de motivos de la Norma Foral recuerda que «en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se introducen, por un lado, una serie de medidas dirigidas, de manera conjunta y complementaria, a asegurar la competitividad del tejido empresarial de Bizkaia y a garantizar la necesaria suficiencia recaudatoria de nuestro sistema fiscal, así como, por otro, las pertinentes adaptaciones del ordenamiento tributario foral a la regulación acordada en la Unión Europea, para cumplir con las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea, en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.

> En cuanto a la adaptación de nuestro impuesto personal sobre las empresas a las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales, se introducen una serie de medidas con el objetivo de incorporar al ordenamiento tributario foral la regulación acordada en la Unión Europea, en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.
>
> […] En dicho marco, cabe mencionar la incorporación al ordenamiento tributario foral de la regulación contenida de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, cuyo plazo de trasposición llega con carácter general hasta finales de 2018.
>
> A estos efectos, se introduce un nuevo esquema de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo su deducibilidad hasta 3 millones de euros y exonerando de la regla a las empresas que no formen parte de un grupo, lo que le otorga la naturaleza de auténtica medida anti erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales, así como a los grupos que estén saneados desde un punto de vista de endeudamiento, todo ello, en los términos estrictos que permite la Directiva. Complementariamente, se mantiene la regulación de la subcapitalización para las empresas a las que no afecta la limitación de gastos financieros como medida antielusión para endeudamientos abusivos.»

Veremos, por tanto, en los apartados siguientes del presente trabajo los términos en los que se ha concretado la trasposición de la Directiva en lo que a la limitación a la

deducibilidad de gastos financieros se refiere, obviamente en el marco arbitrado por la Directiva, pero siguiendo las recomendaciones establecidas en el informe de la acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE.

VII. LIMITACIÓN GENERAL A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS

En cuanto a la técnica utilizada por las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos para incorporar la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, se ha optado por incorporar un artículo 25.bis dentro del capítulo dedicado a las correcciones al resultado contable para determinar la base imponible en materia de gastos, modificar el artículo 47 dedicado a la subcapitalización para establecer las normas de coordinación entre ambas correcciones, y realizar adaptaciones en los regímenes especiales de Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas y en el régimen especial de consolidación fiscal, mediante en este último caso la incorporación de un nuevo artículo 89.bis con las especialidades relativas a cómo debe aplicarse la limitación dentro de un grupo fiscal, teniendo presentes las reglas ordinarias de determinación de la tributación del grupo, como contribuyente que es del Impuesto sobre Sociedades.

Comenzaremos, por tanto, analizando las reglas generales establecidas para la limitación de gastos financieros, que siguen, como no podía ser de otra manera, los cinco parámetros que resultan de la Directiva.

Así, por un lado, la primera de las reglas parte del establecimiento de una limitación de gastos financieros basada en una regla de proporción fija establecida en el 30 por 100 del EBITDA, y la regla no puede ser más sencilla, el apartado 1 del artículo 25.bis establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.

Introduce, por tanto, dos conceptos específicos: gastos financieros netos y beneficio operativo del ejercicio, conceptos ambos que no estaban previamente reconocidos como tales en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, se entiende por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo.

No obstante, no tenemos que tomar en consideración dos tipos de gastos financieros dentro de ese cómputo, a saber:

a) Por un lado, los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

ISBN: 978-84-7777-556-0

b) Y por el otro, los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

En ambos casos, estamos ante gastos que tienen el carácter *per se* de no deducibles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no tiene sentido que los computemos en la regla de limitación del artículo 25.bis, puesto que precisamente no son deducibles en su integridad, y el artículo 25.bis se aplica a los gastos financieros que *per se* sí son deducibles.

También la Norma Foral se preocupa de identificar lo que se entiende por beneficio operativo del ejercicio, que viene a ser la traducción que ha elegido el legislador para recoger el concepto de EBITDA.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, o el 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado.

No obstante, no formarán parte del beneficio operativo en ningún caso ni los ingresos ni los gastos que no se integren en la base imponible de este impuesto.

Lo que sí establece la Norma Foral es que los gastos financieros netos imputados a los socios de Agrupaciones de Interés Económico y de Uniones Temporales de Empresas sí se tendrán en cuenta por los socios a los efectos de la aplicación del límite del 30 por 100 del beneficio operativo al que estamos haciendo referencia.

En segundo término, la Directiva establece la posibilidad de exonerar a los pequeños contribuyentes de esta limitación, estableciendo un importe de gastos financieros netos que no sea superior a 3 millones de euros, para evitar la aplicación de la regla. Por ello, el artículo 25.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades dispone que en todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 3 millones de euros.

Por su parte, como esta cifra se establece en forma anualizada, la Norma Foral también se preocupa de los supuestos en los que el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, puesto que en tal caso, el umbral al que no se aplica la limitación será el resultado de multiplicar 3 millones de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

En tercer lugar, la Directiva establecía el principio de que los Estados miembros pueden exonerar de la aplicación de la regla de limitación a los sectores financiero y

asegurador en la medida en que la base de su negocio es el mundo financiero, así como a las entidades aisladas, por no implicar riesgos de prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios.

A estos efectos, ya decíamos que la Directiva consideraba por «entidad aislada» a la que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente.

Las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades recogen el testigo de la Directiva y establecen que la limitación a la deducibilidad de gastos financieros no se aplica en los siguientes supuestos:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras.

   A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

   El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere el apartado 2 de la Disposición adicional quinta de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero y los fondos de titulización regulados en el Título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial.

b) A las entidades que no formen parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, no se encuentren vinculadas con otras entidades de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 de esta Norma Foral y no tengan ningún establecimiento permanente en el extranjero.

c) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

Como vemos, el primer supuesto hace referencia a las entidades financieras y aseguradoras, el segundo a las entidades aisladas, trasladando el concepto de la Directiva a los términos de nuestro ordenamiento interno, y el tercero al supuesto de extinción de la entidad, porque en ese último supuesto estaríamos produciendo doble imposición porque ya no podrían deducirse nunca esos gastos financieros al ser el último ejercicio en el que liquidar el Impuesto sobre Sociedades por parte de la entidad.

El cuarto aspecto que establece la Directiva es el relativo a la posibilidad de que los Estados miembros permitan una deducción superior a ese porcentaje en función de las magnitudes del grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente, tanto en base al ratio activos/patrimonio neto como en función de la proporción del grupo entre sus gastos financieros netos frente a terceros no vinculados y el EBITDA del grupo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En este sentido, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades vasco disponen dos alternativas para aplicar una limitación diferente al 30 por 10 del beneficio operativo del ejercicio de la entidad.

Así, por un lado, permiten a los contribuyentes que formen parte de un grupo de sociedades a los efectos de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio que eviten la aplicación de la limitación en el supuesto de que demuestren que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo, siempre que la totalidad de los activos y pasivos se valore utilizando el mismo método que el aplicado a los estados financieros consolidados elaborados de conformidad con las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

A estos efectos, se podrá considerar que la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos es igual a la razón equivalente del grupo, si la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos es inferior en dos puntos porcentuales como máximo a aquélla.

Como vemos, las Normas Forales admiten la aplicación de la regla más sencilla, la que pone en relación activos y patrimonio neto (o más bien, fondos propios) sin necesidad de participación de la Administración tributaria, es decir, es algo que puede calcular y ser capaz de demostrar el contribuyente, y si lo hace, no tiene que aplicar la limitación de gastos financieros.

Pero también permiten la aplicación de la proporción del grupo, aunque en este segundo caso, con la necesidad de obtener de la Administración tributaria un procedimiento de vinculación administrativa prueba que admite su aplicación.

Así, las Normas Forales disponen que los contribuyentes que formen parten de un grupo podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un límite superior a la deducibilidad de sus gastos financieros netos que el porcentaje del 30 por 100 basado en el coeficiente que representen los gastos financieros netos del grupo frente a terceros respecto del beneficio operativo del grupo de sociedades, con lo que se sustituirá ese coeficiente del 30 por 100 por el coeficiente calculado conforme a las magnitudes del grupo, que posteriormente será el que se aplique al beneficio operativo del contribuyente.

Las propuestas para la aprobación de un coeficiente superior como consecuencia de las magnitudes del grupo de sociedades siguen las mismas reglas procedimentales que los acuerdos previos de valoración de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas a que se refiere el artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, y dadas las mayores dificultades técnicas para la determinación del beneficio operativo del grupo y de los gastos financieros netos del grupo frente a terceros no vinculados, la Norma Foral permite la aplicación de la excepción, como habilita la Directiva, pero lo condiciona a la participación de la Administración tributaria en la determinación previa de ese coeficiente, lo que es una garantía de seguridad jurídica tanto para la Administración como para los contribuyentes.

Y el último de los principios que establece la Directiva en cuanto a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros es el que permite trasladar hacia los ejercicios siguientes sin limitación (e incluso hacia atrás con una limitación de 3 años) los gastos financieros excedentarios, así como la capacidad de gasto financiero (el 30 por 100 del EBITDA) no utilizada en un determinado ejercicio por un período de tiempo que no puede superar los 5 ejercicios siguientes.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se han incorporado casi todas esas posibilidades en forma coherente con las reglas ya establecidas para la compensación de bases imponibles negativas o para la aplicación de deducciones de la cuota que no hayan podido aplicar los contribuyentes en sus autoliquidaciones por insuficiencia de la misma, que no permiten la traslación hacia atrás de esas magnitudes.

Por ellos, las Normas Forales establecen las siguientes reglas:

a) Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite correspondiente del 30 por 100 del beneficio operativo (o uno superior si así lo ha autorizado la Administración tributaria conforme al procedimiento al que hemos hecho referencia en base al coeficiente del grupo de sociedades al que pertenezca la entidad).
b) En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo fueran inferiores al resultado de aplicar el coeficiente del 30 por 100 al beneficio operativo del ejercicio (o el coeficiente superior autorizado), la diferencia entre el importe hasta el que se podían considerar deducibles y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite correspondiente respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Es decir, conforme a la Directiva, se permite trasladar hacia el futuro sin limitación temporal el importe de los gastos financieros excedentarios que no han podido deducirse por exceder el límite, y también se permite trasladar a los ejercicios que concluyan en los cinco años siguientes el importe de la capacidad de deducción de gastos financieros que no se haya utilizado en un determinado ejercicio (obviamente en términos monetarios).

Como hemos visto, por tanto, la regulación de los Territorios Históricos recoge todos los elementos que la Directiva establece, debidamente adaptados a la regulación de los Territorios Históricos vascos, en coherencia con el resto de su regulación, sin limitar excesivamente la deducibilidad de gastos financieros en la medida en que debemos recordar que esta limitación afecta al paradigma de tributación del Impuesto sobre Sociedades, y por lo tanto, el principio de proporcionalidad se opone a que se limite más allá de lo necesario para abordar los problemas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios a los que atiende esta regulación.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es más, la coherencia entre las disposiciones internas hace que en los Territorios Históricos sea necesario prever la relación entre la limitación general de gastos financieros y la regla de subcapitalización. Ya sabemos que la limitación de gastos financieros se establece en función de la propia magnitud de los mismos y de su relación con el beneficio operativo del ejercicio, mientras que la subcapitalización atiende a la cantidad de deuda, al importe del endeudamiento neto remunerado con entidades vinculadas y su relación con el patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad.

Es por ello que ambas regulaciones son complementarias, atienden a finalidades distintas, y por lo tanto, compatibles, pero sería excesivo y desproporcionado aplicar ambas limitaciones a la vez, por lo que el artículo 47 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, que se refieren a la subcapitalización, han sido modificadas en el sentido de incorporar un supuesto de inaplicación, en virtud del cual la regla de subcapitalización solamente se aplica cuando no resulte aplicable la limitación a la deducibilidad de gastos financieros a que se refiere el artículo 25.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En nuestra opinión, por tanto, primero hay que ver si se aplica alguna limitación a la deducibilidad de gastos financieros en función de lo dispuesto en el artículo 25.bis, y si no se produce limitación alguna, entonces se aplica el artículo 47 para ver si se aprecia subcapitalización. Si ya hubiéramos practicado una corrección al resultado contable para la determinación de la base imponible por la limitación de gastos financieros, entonces no aplicaríamos la corrección por subcapitalización, y en caso contrario, analizaremos si se aplica la segunda en función de sus propias normas.

Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades han incorporado una limitación adicional, que no forma parte de la regulación de la Directiva, pero que sí se encuentra en otras regulaciones de nuestro entorno como la vigente en territorio de régimen común o la de la Comunidad Foral de Navarra, relativo a los gastos financieros derivados del endeudamiento incurrido para la adquisición de participaciones en una entidad.

Es una limitación adicional a la general y específica para esos supuestos. Así, el artículo 25.bis establece que los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidad se deducirán con el límite adicional del 30 por 100 del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y demás operaciones de reestructuración empresarial).

Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, para el límite general de deducción de gastos financieros que proviene de la Directiva, y al igual que respecto a esa limitación general, los gastos financieros no deducibles serán deducibles en períodos impositivos siguientes teniendo en cuenta los dos límites que deben tomarse en consideración, es decir, el de estos gastos y el general.

No obstante, esta limitación adicional para ese concreto tipo de gastos financieros no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por 100 del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por 100 del precio de adquisición.

En realidad, esta limitación viene a suponer una restricción adicional para las compras de participaciones excesivamente apalancadas, pero también se evita en los supuestos en los que la senda de reducción del apalancamiento de la adquisición es lo suficientemente exigente como para llegar a no ser especialmente relevante y estar por debajo del umbral de endeudamiento que se encuentra subyacente en todas esta limitación.

Esta limitación adicional no procede de la Directiva y, por tanto, respecto a la misma no va a tener jurisdicción el Tribunal de Justicia de la Unión Europea porque no se trata de un elemento que se haya incorporado al ordenamiento jurídico foral en aplicación de las obligaciones que incumben a los Territorios Históricos como consecuencia de lo dispuesto en los Tratados y en el Derecho derivado.

Hay que tener presente que la Directiva no se opone a que las autoridades competentes de los Estados miembros establezcan medidas más restrictivas que las de la Directiva, que tienen el carácter de disposiciones mínimas.

El artículo 3 de la Directiva establece expresamente que «la presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades».

El régimen general de limitación a la deducibilidad de gastos financieros se complementa con una regla específica para las entidades que aplican los regímenes especiales de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas, que ya sabemos que no tributan por la parte de base imponible que corresponda a sus socios residentes en territorio español, a los que se procede a imputar las correspondientes bases imponibles en la proporción en la que participen en la entidad, en lo que vienen a ser las casi últimas entidades sometidas a un régimen de transparencia fiscal.

Se han modificado las reglas correspondientes ese régimen especial, precisamente para prever que se imputarán a sus socios residentes en territorio español también los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 25.bis de la Norma Foral, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo.

Es decir, la parte de gastos financieros que no haya podido deducir la entidad, que no ha configurado por tanto la base imponible de la misma, que es la que se imputa a los socios, también se imputan a los socios para que los puedan incluir en su autoliquidación individual, y por lo tanto, se sustituye la traslación a ejercicios siguientes por la

ISBN: 978-84-7777-556-0

imputación específica a sus socios, que si no pueden aplicarlos en su autoliquidación individual, entonces sí podrán diferirlos a los ejercicios siguientes, pero ya en sede del socio y no de la entidad.

Por ello, la normativa establece que los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad en el futuro.

Esta imputación de gastos financieros excedentarios de la entidad a los socios va a estar sometida a la limitación general que se contiene en los Territorios Históricos para la imputación a los socios financieros de magnitudes de la Agrupación de Interés Económico, y por ello, se establece que en los casos en los que las aportaciones de los socios a las agrupaciones de interés económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables (es decir, cuando son socios puramente financieros de la Agrupación), la imputación de gastos financieros netos, de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio al capital de la Agrupación. El exceso no podrá ser objeto de imputación a los socios en ningún caso.

Esta regla, hasta ahora, solo se aplicaba a deducciones y a bases negativas, pero a partir de 2018 también incluye los gastos financieros excedentarios que son imputables a los socios porque no dejan de ser elementos que van a dar lugar a una menor tributación de los socios en ejercicios futuros.

VIII. LIMITACIÓN EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS FISCALES

Ya anticipamos en los apartados anteriores que en los Territorios Históricos se ha recogido un precepto específico dentro del régimen especial de consolidación fiscal, el artículo 89.bis, dedicado a regular las peculiaridades de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros dentro de los grupos fiscales, porque, como resulta evidente, el régimen de consolidación fiscal considera como contribuyente del mismo al grupo fiscal, pero las operaciones las realizan las distintas empresas del grupo.

Siguiendo lo que establece la Directiva y las propias reglas ordinarias del régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades foral, se han establecido las siguientes particularidades:

a) A efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal, el límite general en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al propio grupo fiscal, es decir, tanto el importe de los gastos financieros netos como el del beneficio operativo del ejercicio son los correspondientes al grupo fiscal en su conjunto, con lo que existe un único límite para el conjunto de gastos financieros netos del grupo, de los que obviamente se habrán eliminado los correspondientes a las operaciones internas de conformidad con las reglas generales del régimen de consolidación fiscal.

Este límite global del grupo no resultará de aplicación en los supuestos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite de deducibilidad de gastos financieros del grupo fiscal se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades, así como las eliminaciones e incorporaciones que correspondan en relación con todo el grupo, puesto que, como hemos comentado con anterioridad, las entidades financieras y aseguradoras no están sometidas a la aplicación de la limitación.

b) También se recogen reglas para el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal ya que puede traer magnitudes pendientes de aplicación previas a la consolidación fiscal, y por ello, esas cantidades luego van a ser aprovechadas por el grupo, pero siguiendo las limitaciones ordinarias establecidas para cualesquiera otras magnitudes, como bases negativas pendientes de compensación o deducciones de la cuota pendientes de aplicación, y por ello, se dispone que en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas:

   i) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con las reglas generales relativas a sociedades que se incorporan a un grupo fiscal.
   ii) Asimismo, la capacidad de deducción de gastos financieros no utilizada y que puede aplicarse en los cinco ejercicios siguientes generada por una entidad con anterioridad a su integración en el grupo fiscal será aplicable solamente en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad y no con el resto de gastos financieros correspondiente al grupo.
   iii) Y se establecen reglas específicas para los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal, respecto a los que se establece que se deducirán con el límite adicional del 30 por 100 del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, incluyendo precisiones sobre el grupo para las cantidades que no se tienen que computar en el beneficio operativo así como para la inaplicación de la regla en caso de reducción del apalancamiento al ritmo exigido para no aplicar esa limitación.

ISBN: 978-84-7777-556-0

De todas formas, sin necesidad de entrar en mayores precisiones de cara a la consolidación fiscal, de lo anterior podemos colegir que las reglas aplicables a los grupos fiscales siguen los principios generales de la consolidación fiscal de aplicar todas las normas a nivel de grupo fiscal y en relación con las magnitudes correspondientes al propio grupo, así como del establecimiento de limitaciones en función de las magnitudes individuales de las entidades que se incorporen al grupo fiscal y que tengan cantidades pendientes de integración en la base imponible de los ejercicios anteriores y a partir de la incorporación al grupo fiscal se deben aplicar por parte del grupo fiscal, pero con límites para evitar la conformación de grupos fiscales con la única finalidad de aprovechar magnitudes generadas antes de la consolidación.

IX. CONCLUSIONES

El Derecho internacional tributario, o mejor dicho, las tendencias internacionales respecto al Derecho tributario han pasado a una nueva fase como consecuencia de la crisis económica y financiera desencadenada a partir del hundimiento de las hipotecas *subprime* en los Estados Unidos de América en 2007-2008, puesto que los desequilibrios macroeconómicos que han tenido que abordar muchas economías y las políticas de restricción presupuestaria que han implementado han puesto de manifiesto la necesidad de garantizar que la recaudación de los impuestos se produce en los territorios donde se desarrollan las correspondientes actividades económicas, lo que ha puesto también en el primer plano la necesidad de que las multinacionales no puedan deslocalizar sus beneficios y erosionar las bases imponibles de los territorios donde operan.

En ese contexto, la OCDE, a través del proyecto BEPS, ha llevado adelante un trabajo de gran intensidad para recomendar a las distintas jurisdicciones las mejores prácticas para establecer medidas coordinadas a nivel internacional que puedan evitar la erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios de los grupos empresarial multinacionales.

Y la Unión Europea ha recogido el guante en algunos de los aspectos tratados por la OCDE a través de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, que ha convertido en obligatorio para las jurisdicciones de los Estados miembros la adopción de una serie de medidas, todo ello al amparo de lo previsto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por consiguiente, bajo la autoridad interpretativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Es cierto que podemos cuestionarnos si todas las medidas incorporadas a la Directiva tienen encaje en esa base jurídica, e incluso si la regulación respeta los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, porque es evidente que para abordar estos retos pueden existir diferentes alternativas, sin que se produzca un menoscabo de los objetivos a alcanzar, y por lo tanto, quizás se podría defender la implantación de otras me-

didas, pero también lo es que la Directiva ha sido aprobada por el Consejo de la Unión Europea y resulta obligatoria conforme a lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han aprobado en sus reformas fiscales para 2018 las medidas de trasposición de la Directiva de medidas antielusión de 2016, y en lo que a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, han establecido un régimen que se ajusta perfectamente a los contornos delimitados por la Directiva, limitando la deducibilidad de gastos financieros de la manera menos intensa posible teniendo presente que el paradigma del Impuesto sobre Sociedades se basa en la tributación de los rendimientos correspondientes a los accionistas y no en la rentabilidad atribuible a los acreedores.

Los Territorios Históricos ya tenían previamente reglas que trataban de evitar los efectos perjudiciales de una estructura inadecuada de financiación a través de la subcapitalización, y al incorporar la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros derivada de la Directiva han optado por mantener la regulación precedente de la subcapitalización, si bien evitando la aplicación simultánea de las dos correcciones respecto a un mismo contribuyente.

Por último, es importante tener en cuenta que el establecimiento de esta limitación a la deducibilidad de gastos financieros con una clara finalidad de evitar las prácticas de erosión de bases imponibles y de deslocalización de beneficios no ha supuesto en los Territorios Históricos la desaparición de otras medidas de fomento de la capitalización empresarial como las correcciones en materia de aplicación del resultado reguladas en los artículos 51 a 53 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, lo que mantiene la idiosincrasia específica de la regulación foral del impuesto.

En fin, creo que se puede concluir que la reforma realizada en 2018 permite mantener los principios de la reforma fiscal de 2014 y adecuar la regulación a la evolución de las reglas internacionales a partir del proyecto BEPS de la OCDE y de la Directiva de medidas antielusión de 2016.

ISBN: 978-84-7777-556-0

«Hágase la luz»: exigencias de transparencia sobre los *tax rulings* y su aplicación a las propuestas previas de tributación

Rafael SANZ GÓMEZ[1]

Sumario: I. LA ZONA OSCURA: *TAX RULINGS* Y COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA. II. LA DIFÍCIL CLARIFICACIÓN DEL CONCEPTO TAX RULING. LOS PROCEDIMIENTOS DE VINCULACIÓN ADMINISTRATIVA PREVIA EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS. III. LA LUCHA CONTRA LOS *TAX RULINGS* QUE PROMUEVAN LA COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA. 1. Obligaciones de transparencia: la acción 5 de BEPS. 2. La Directiva (UE) 2015/2376, del Consejo. IV. CONCLUSIONES.

I. LA ZONA OSCURA: *TAX RULINGS* Y COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA

El 8 de diciembre de 2012, en Reino Unido, se realizaron concentraciones de protesta ante más de cuarenta cafeterías de la cadena Starbucks. La entidad organizadora era UK Uncut, una plataforma contra las medidas de austeridad que exigía a la empresa que modificara su estructura empresarial, diseñada para minimizar el pago de impuestos. Las empresas transnacionales pueden aprovechar las asimetrías entre las normativas tributarias de los Estados y beneficiarse de regímenes preferenciales a veces incluso sin necesidad de desplazarse al territorio. La mayoría de casos de minimización tributaria que se engloban en BEPS (erosión de bases imponibles y traslado de beneficios) se derivan de la contradicción entre la tradicional estructura del Derecho tributario internacional, basada en convenios bilaterales, y los modos de producción transnacional.

La tributación internacional se ha introducido en el debate público como consecuencia de la crisis. La ciudadanía observó que la incidencia del recorte de gasto público era desigual, y que el incremento de impuestos recaía especialmente sobre el consumo y el trabajo[2], frente a tasas efectivas reducidas para las empresas transna-

[1] Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla

[2] «Tax revenues reach new high as the tax mix shifts further towards labour and consumption taxes», según la nota de prensa de la OCDE de 30 de noviembre de 2016 que acompañó a las *Revenue Statis-*

cionales. En este sentido, el objetivo de Uk Uncut era promover la lucha contra la elusión fiscal como alternativa a las llamadas medidas de austeridad. Además, la pérdida de recaudación fiscal también hizo que, para los propios Estados, fueran más evidentes los efectos de la planificación fiscal agresiva empresarial y la competencia fiscal de otras jurisdicciones (ambas, probablemente, exacerbadas por la necesidad de recursos financieros).

UK Uncut denunciaba que Starbucks no había pagado ni un centavo en concepto de Impuesto sobre Sociedades en Reino Unido desde 2009. El esquema implementado por el grupo, y esto es un dato de la mayor relevancia, estaba avalado por al menos un acuerdo previo (*tax ruling*) con la Administración tributaria neerlandesa. Este es un ejemplo de cómo los *tax rulings* (cuya función es proporcionar seguridad jurídica a los obligados que realizan operaciones particularmente complejas) se pueden convertir en instrumentos de competencia fiscal perniciosa si se emplean para atraer empresas garantizándoles una interpretación o aplicación excesivamente favorable de la norma.

El episodio *LuxLeaks*, que consistió en la filtración a prensa, en noviembre de 2014, de un gran número de acuerdos firmados por la Administración tributaria luxemburguesa, acabó de poner de manifiesto las dimensiones de este problema. Supuso además un importante escándalo político, ya que muchos de estos acuerdos habían sido firmados mientras Jean-Claude Juncker, Presidente de la Comisión Europea en el momento de la filtración, era primer ministro de Luxemburgo. Para algunos autores, ello explicaría en parte la prontitud de la reacción legislativa en la UE[3], aunque la competencia fiscal perniciosa había preocupado tradicionalmente a una mayoría de Estados[4] (igualmente cierto es que todos los avances en esta materia venían encontrando reticencias y obstáculos por parte de las jurisdicciones que se beneficiaban de la competencia fiscal).

El Derecho de la Unión Europea no permite a sus Estados miembros ofrecer ventajas selectivas a las empresas para atraer inversiones. En la medida en que ello hace menos competitivos a Estados y empresas europeas en el ámbito global, una iniciativa (desde un paradigma colectivo) es intentar ampliar el alcance del *level playing field* más allá de las fronteras de la Unión, negociando la introducción de disposiciones sobre buena gobernanza en materia tributaria en acuerdos alcanzados con terce-

---

tics: 1965-2016. El interesante análisis de MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*. Centro de Estudios Financieros. Getafe, 2013, pp. 90-107, señala que la alteración del *tax mix* es una de las consecuencias de la competencia fiscal perniciosa.

[3] En este sentido, MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (*tax rulings* y APA) en el Plan BEPS y en el Derecho de la UE», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 413-424, 2017, p. 58.

[4] Así era tanto en el ámbito de la OCDE (se manifiesta, por ejemplo, en el informe de 1998 *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*) como de la Unión Europea, con la adopción en 1997 del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas o la aplicación cada vez más estricta del régimen de ayudas de Estado.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ros Estados[5]. Al mismo tiempo, dentro de sus fronteras, los Estados promueven un clima de cooperación y de refuerzo de la seguridad jurídica, reforzando los sistemas de *tax ruling* y, en algunos casos, promoviendo programas de cumplimiento cooperativo. El problema es que se observa también un mayor riesgo de que los acuerdos específicos con contribuyentes se empleen para distorsionar la competencia a favor de determinadas empresas a cambio de atraerlas al propio territorio. Para ello, se fija un bajo nivel de imposición sobre rentas artificialmente elevadas en el país que formula dichos acuerdos; lo cual implica, evidentemente, la erosión de bases imponibles en los otros Estados que se vean afectados. El reto que presentan los *rulings* es prevenir su uso ilegítimo sin negar la mayor, que es su utilidad para facilitar una aplicación coherente y transparente de la legislación[6]. No se olvide que, en la actualidad, la absoluta totalidad de los Estados miembro de la UE y casi todos los países de la OCDE (así como un buen número de países no miembros) prevén *tax rulings* en sus ordenamientos[7].

¿Cómo evitar un uso patológico de los *rulings*? La Comisión Europea ha actuado contra una serie de acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia (conocidos como APA por sus siglas en inglés) mediante la aplicación del régimen de ayudas de Estado. Por su parte, la OCDE y el Consejo de la UE han adoptado medidas basadas en el principio de transparencia. Parte de la Acción 5 del Plan BEPS («Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia») se dedica a esta cuestión. La OCDE califica de «prioridad» para la «modernización del trabajo sobre prácticas fiscales lesivas» la mejora de la transparencia, lo cual incluye «el intercambio obligatorio de ciertos acuerdos específicos con un contribuyente». La Unión Europea ha puesto en práctica una medida equivalente con una reforma de la Directiva 2011/16/UE, que es la norma a través de la cual la UE está implementando las acciones de BEPS relativas a transparencia[8]. Como analizaremos en el apartado tercero, el Estado que emita un *ruling* deberá transmitir a otros una serie de datos estandarizados sobre los acuerdos previstos en el instrumento correspondiente (Acción 5 o Directiva), siempre que tengan efecto transfronterizo y, por tanto, puedan afectar a la recaudación de otros Estados.

---

[5] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «The Role of Good Governance in the Tax Systems of the European Union», en *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 4/5, 2011, p. 277.

[6] Considerando primero de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

[7] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2017, p. 39

[8] El artículo 8 bis bis, «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información sobre el informe país por país», implementa una medida de la Acción 13 de BEPS; el artículo 8 bis bis bis, «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación», implementa la Acción 12.

II. LA DIFÍCIL CLARIFICACIÓN DEL CONCEPTO *TAX RULING*. LOS PROCEDIMIENTOS DE VINCULACIÓN ADMINISTRATIVA PREVIA EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

En la doctrina española, el término *tax ruling* se tiende a usar en inglés. Tal vez sea así porque se carece de un término unívoco en castellano (aunque, como veremos, el término en inglés tampoco tiene un contenido claro). Su traducción en el documento de la Acción 5 de BEPS[9] es «acuerdos específicos con un contribuyente» y en el Derecho de la UE se emplea la expresión «acuerdo previo»[10]. Ambas notas (especificidad y precedencia) están presentes los instrumentos sobre los que se intentan imponer obligaciones reforzadas de transparencia. Sobre la base de la Acción 5, la normativa de la Unión y diversos trabajos doctrinales, podemos extraer las siguientes características:

a) Se trata de disposiciones que se refieren a la situación tributaria específica de un contribuyente o un grupo de contribuyentes (puede referirse a situaciones muy diversas, sobre interpretación normativa, la determinación del derecho aplicable a un caso o la valoración de bienes, operaciones o actividades).
b) No son necesariamente acuerdos, en el sentido de que no tienen por qué ser fruto de una concurrencia de voluntades (aunque en la práctica pueda existir cierto diálogo más o menos formalizado, o al menos la posibilidad de partir de una propuesta del obligado tributario; con todo, ello dependerá a su vez del tipo de instrumento de que se trate).
c) Se formulan con carácter previo a su aplicación[11] y autorizan a sus destinatarios a basar su conducta futura en la respuesta: su objetivo suele ser proporcionar seguridad jurídica y previsibilidad a los obligados tributarios[12]. Esto excluye a la mayoría de las liquidaciones administrativas, que no están vinculadas con la planificación fiscal agresiva[13] (con todo, a veces pueden verse incluidas si tienen efectos futuros).

---

[9] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, «Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia», p. 51.

[10] Nos referimos a la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. También señala MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 29, que «en las traducciones al español de distintos documentos sobre la materia publicados por la UE […], el término *tax ruling* es traducido como 'resolución tributaria' o fiscal».

[11] En las definiciones es frecuente señalar que los *rulings* se refieren a transacciones futuras: por todos, véase ROMANO, Carlo, *Advance Tax rulings and Principles of Law*. IBFD. Ámsterdam, 2002, p. 485.

[12] En este sentido, MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 30.

[13] MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios…», ob. cit., p. 65.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Los *tax rulings* pueden clasificarse atendiendo a muy variados criterios[14]:

— Según quién los formula: unilaterales / bilaterales / multilaterales
— Según su alcance personal: generales (públicos) / específicos (privados)
— Según su alcance territorial: internacionales / domésticos
— Según la existencia de un marco jurídico específico: formales / informales
— Según el tipo de cuestiones que se pueden plantear: abiertos / cerrados
— Según sus efectos jurídicos: vinculantes / no vinculantes

La potencialidad de estos mecanismos para generar competencia fiscal perniciosa varía según sus características: por ejemplo, los acuerdos privados generan un riesgo que en los públicos no está demasiado presente; los acuerdos internacionales presentan un mayor riesgo de BEPS, especialmente si son unilaterales (dictados sin intervención de otras Administraciones potencialmente afectadas), etcétera.

Considérese que la relativa indeterminación de la norma y la relativa ignorancia de los hechos[15], que constituyen una cuestión estructural en el Derecho e impiden su aplicación estrictamente silogística, no son homogéneas. Allá donde la incertidumbre es mayor, los obligados tributarios acudirán con mayor frecuencia a los mecanismos de información y asistencia; incluso podrán existir habilitaciones legales para solucionar posibles conflictos en el marco de la terminación convencional de los procedimientos[16]: todo ello redunda en una mejor gestión de riesgos fiscales, positiva para reducir la litigiosidad. Sin embargo, la mayor incertidumbre incrementa también la discrecionalidad administrativa y, por tanto, el riesgo de competencia fiscal perniciosa.

Volvamos a la definición del término de *tax ruling*. En el ámbito OCDE, y en sentido estricto, este concepto hace referencia a los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes que son específicos y vinculantes[17]. Las tres normas forales generales tributarias enumeran de manera expresa lo que podríamos considerar estos *tax rulings* en sentido estricto bajo el concepto general de «procedimientos de vinculación administrativa previa»: art. 82 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (en lo sucesivo, NFGTA); art. 84 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en lo sucesivo, NFGTB;) y art. 82 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en lo sucesivo, NFGTG). La mayoría tienen un equivalente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Los cuatro supuestos

[14] Tomamos muchos de ellos de MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., pp. 30-32.

[15] HART, Herbert. *El concepto de Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 2004, p. 160.

[16] Parte de la doctrina engloba ambos tipos de mecanismo en el concepto de *tax ruling:* véase VAN DE VELDE, Elly, «Tax rulings in the EU Member States», Directorate General for International Policies, European Parliament, IP/A/ECON/2015-08, PE.563.447, noviembre de 2015, p. 6.

[17] En este sentido, la OCDE, Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes. OECD Publications. 2004, p. 47, emplea el término «binding».

previstos en las normas forales son las consultas tributarias escritas[18], la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles[19], los acuerdos previos de valoración[20] y las propuestas previas de tributación[21].

Estos supuestos presentan unas características comunes: implican procedimientos que se inician a instancia de parte; la solicitud de inicio debe presentarse antes de la exigibilidad de la obligación correspondiente o el plazo de ejercicio del derecho; existe un plazo específico para la contestación, cuyo incumplimiento no suele tener efectos[22]; finalmente, la respuesta (que no puede recurrirse, aunque sí la liquidación basada en la misma) vincula a la Administración si se cumplen determinados requisitos.

Existen otros instrumentos que podrían considerarse *rulings* en sentido amplio, como las disposiciones interpretativas generales (por ejemplo, las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictas por la diputada o diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas[23] o las comunicaciones y actuaciones de información[24]). Estos mecanismos hacen pública la posición de la autoridad fiscal sobre la interpretación de la norma o la práctica administrativa aplicable en una determinada cuestión; y son de aplicación por cualquier contribuyente que realice la actividad u operación descrita en el acuerdo[25].

También son *rulings* en sentido amplio las liquidaciones administrativas que contengan criterios aplicables por el mismo contribuyente en casos futuros. No cumplen con todos los requisitos anteriores: sobre todo, no se emiten en procedimientos iniciados tras la solicitud de un contribuyente. Sin embargo, sí se dan en ellos los diferentes elementos generales a que hemos hecho referencia al inicio del epígrafe. En el ámbito del Estado central, se incluirían las actas con acuerdo y las actas de conformidad de los artículos 155 y 156 LGT siempre que contengan referencias aplicables en el futuro[26]. En el ámbito de la normativa foral no existen las actas con acuerdo, por lo que en todo caso nos referiríamos a las actas de conformidad (art. 151 NFGTA,

---

[18] Arts. 83 y 84 NFGTA, arts. 85 y 86 NFGTB, arts. 83 y 84 NFGTG; también los arts. 88 y 89 LGT.

[19] Art. 85 NFGTA, art. 87 NFGTB, art. 85 NFGTG; también el art. 90 LGT.

[20] Art. 86 NFGTA, art. 88 NFGTB, art. 86 NFGTG; también el art. 91 LGT.

[21] Arts. 87 y 88 NFGTA, arts. 89 y 90 NFGTB, arts. 87 y 88 NFGTG. No existe un equivalente en la LGT, pero sí un mecanismo de solicitud de información, en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias, que tiene una función equivalente (aunque naturaleza informal). Permítase la remisión, para un estudio más exhaustivo, a SANZ GÓMEZ, Rafael. *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2017, pp. 184-207.

[22] Aunque en el caso de los acuerdos previos de valoración la falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario, el precepto no es aplicable en ausencia de normativa específica que regule un supuesto concreto en relación a algún impuesto; y es habitual que se establezca en la regulación específica el silencio negativo (así sucede para los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia).

[23] Art. 11.3 NFGTA, art. 11.3 NFGTB y art. 11.3 NFGTG.

[24] Art. 81.2.b) NFGTA, art. 83.2.b) NTGTB y art. 81.2.b) NFGTG.

[25] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 53.

[26] Véase en este sentido MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 44.

ISBN: 978-84-7777-556-0

art. 150 NFGTB y art. 151 NFGTG), incluidas las actas de conformidad con compromiso de pago reguladas en el art. 151 NFGTB. Ninguna de ellas se emite a «solicitud del obligado», pero sí que es una declaración de voluntad suya la que determina su naturaleza.

De todos los mecanismos citados, nuestro análisis se va a centrar en el que es característico de las haciendas forales vascas: las propuestas previas de tributación. Existen algunas diferencias entre la normativa que las regula en cada uno de los territorios forales, por lo que usaremos como referencia la normativa de Gipuzkoa, señalando la existencia de tales puntos divergentes cuando proceda.

El objetivo de las propuestas previas de tributación es determinar la forma en que deberán tributar determinadas operaciones de especial trascendencia y complejidad, aclarando tanto cuestiones de interpretación como de calificación y valoración. Se pretende, en suma, realizar con carácter anticipado todas las operaciones necesarias para cuantificar la deuda tributaria[27]. Atendiendo a los criterios de clasificación que señalamos antes, las propuestas previas son acuerdos unilaterales, específicos, formales, (relativamente) cerrados, vinculantes; pueden ser internacionales o domésticos.

Según MERINO JARA, suponen «una conjunción de voluntades entre la administración y el contribuyente», cuya naturaleza es «declarativa», dado que carece de «un efector generador de la obligación tributaria»[28]. Tal conjunción de voluntades opera en el margen de apreciación existente en todo acto de aplicación de la norma a determinados hechos, que aquí será particularmente amplio ya que se analizan «operaciones de especial trascendencia o complejidad». Ahora bien, al contrario que en los APA, no se prevé negociación alguna entre Administración y contribuyente[29].

Las operaciones sobre las que puede plantearse una propuesta previa se enumeran en el artículo 8 de cada uno de los decretos forales que desarrollan estas propuestas previas en su vertiente procedimental[30]. Como veremos, muchas de estas operaciones pueden tener carácter transfronterizo y afectar a otras jurisdicciones, lo cual es relevante para determinar si deben comunicarse a otros Estados. Las normas hacen referencia a operaciones de reestructuración empresarial y de configuración de grupos fiscales; operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas[31]; operaciones en que se

---

[27] MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017, p. 9.

[28] MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», ob. cit., p. 14.

[29] Según MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», ob. cit., p. 10, lo que se prevé es «la mera adhesión de la Administración a la que haya realizado el contribuyente después de una actividad administrativa comprobadora», o bien su rechazo.

[30] Decreto Foral 80/2005, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimientos aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusulas antielusión (Álava); Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, que desarrolla los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión (Bizkaia); y Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, que se desarrolla los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y crea la Comisión Consultiva Tributaria (Gipuzkoa).

[31] El Decreto Foral 49/2006, de Gipuzkoa, añade «de especial trascendencia y complejidad», pero esto es un requisito genérico para todas las operaciones, por lo que el inciso nada añade.

encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional; proyectos de inversión correspondientes a entidades o a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales[32]; y operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones fiscales en el IRPF, el IS o el IRNR[33]. Por último, se establece un ítem genérico: «operaciones o negocios jurídicos», en general, siempre y cuando cumplan el requisito general de ser de especial transcendencia o complejidad y, en el caso de Bizkaia y Gipuzkoa, superen un umbral cuantitativo (600.000 euros). La lista no sólo queda abierta por este último supuesto, sino que además se prevé que la Administración tributaria podrá admitir propuestas previas de valoración que no encajen en ninguno de los supuestos anteriores: será el obligado tributario quien deberá fundamentar la especial transcendencia o complejidad de la operación.

Junto con los correspondientes datos identificativos de la persona solicitante y, en su caso, acreditación de la representación, las propuestas deberán incluir los siguientes aspectos:

- Los antecedentes y circunstancias del caso que permitan comprender la finalidad, consecuencias y resultado de la operación.
- Una descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la operación o a la combinación de operaciones
- La cuantificación concreta de la incidencia de la operación en la deuda tributaria correspondiente, con explicación de los criterios utilizados al efecto.
- Los conceptos tributarios y períodos impositivos afectados, concretando la incidencia específica que se produzca.
- Cualesquiera otros datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Las propuestas previas de tributación deberán presentarse ante la Administración tributaria con anterioridad a la realización del hecho imponible o, en el caso de los tributos con período impositivo, antes de la finalización de aquel en que deba ser de aplicación el contenido de la propuesta. Si se presentasen fuera de este plazo, la Administración tributaria archivará la propuesta sin más. En caso de incumplimiento de otros requisitos, se requerirá para la subsanación en un plazo de diez días, procediéndose también al archivo en caso de no responderse al requerimiento.

La tramitación de la propuesta es tal vez el aspecto de la regulación en que más difieren las normas forales. En el caso de Gipuzkoa, corresponderá al órgano de gestión tributaria competente por razón de la materia de la Dirección General de Hacienda. Podrá requerir documentación a la parte interesada y solicitar informes de cualesquiera organismos. Se

[32] En Bizkaia y Gipuzkoa se exige que el importe de las inversiones supere los 450.000 euros; en Álava no se establece ningún umbral.

[33] En Bizkaia y Gipuzkoa se exige que el importe del beneficio fiscal supere los 250.000 euros; en Álava no se establece ningún umbral.

ISBN: 978-84-7777-556-0

prevé un informe, preceptivo y vinculante, de la Comisión Consultiva Tributaria, salvo que se hubieran resulto con anterioridad supuestos similares o que los criterios interpretativos no supusieran problemas. En caso de que la Comisión Consultiva rechace la propuesta del órgano competente para la tramitación, la acompañará de unos fundamentos básicos para la reelaboración de la propuesta administrativa. Finalmente, dicha propuesta deberá ser aprobada por el Director o Directora General de Hacienda, de manera motivada.

En Bizkaia se prevé un procedimiento similar, donde la tramitación recae en la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica y la resolución en la Dirección General de Hacienda. También se prevé un informe preceptivo, emitido por la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, pero no se aclara si tendrá carácter vinculante. Finalmente, la norma de Álava no determina los órganos competentes (ni queda clara la existencia o no de doble instancia); tampoco prevé el informe preceptivo que sí existe en Gipuzkoa y Bizkaia.

El plazo máximo para resolver es, normalmente, de seis meses, tanto en Bizkaia como en Gipuzkoa; sin embargo, en Álava será de tres meses con carácter general; también en los otros dos Territorios Históricos en determinados supuestos. La falta de aprobación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios ni de la cuantificación expresados en la propuesta; pero no cabrá sancionar al contribuyente que aplique los criterios y valoraciones contenidos en la propuesta.

La aprobación de una propuesta previa de tributación será vinculante para la Administración. Los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar su contenido, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se haya modificado la normativa aplicable. Aunque la respuesta no vincula a la parte interesada, la resolución en sí no puede ser objeto de recurso o reclamación, sin perjuicio de los que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de la misma. Se ha afirmado que esto es así porque se trata de actos de trámite[34], pero nosotros consideramos que se trata, simplemente, de un acto administrativo resolutorio pero cuyo contenido es meramente informativo: por tanto, no reconoce o deniega un derecho, ni declara una obligación o un deber (su efecto no es vinculante en relación al destinatario) y, en consecuencia, no cumple con los términos de la normativa foral (por ejemplo, art. 233.1 NFGTG), que en este punto es equivalente a la del Estado central (art. 227.1 LGT). Aunque el término «declara» puede dar lugar a confusión (si lo interpretamos desde la dicotomía declarativo-constitutivo), la jurisprudencia considera que para impugnar un criterio administrativo es necesario «que afecte a la esfera de los derechos o intereses de los administrados» y las respuestas a los *tax rulings* en sentido estricto no lo hacen[35].

---

[34] ADAME MARTÍNEZ, Francisco, «Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28, 2005, p. 13; MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», ob. cit., p. 11.

[35] En este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1992 (recurso contencioso-administrativo 296/1991). El artículo 165.i) de la LGT de 1963 también preveía la impugnabilidad de los actos «que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación».

Junto a esta regulación general, las normativas forales del Impuesto sobre Sociedades prevén propuestas previas de tributación cualificadas, pensadas para supuestos específicos. Concretamente, se prevén para la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos[36] y la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva[37], y presentan algunos aspectos interesantes.

El primer caso se refiere a una deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos que, teniendo el tratamiento contable de mejoras, tengan una relevancia cuantitativa o cualitativa tal que alteren estructural y funcionalmente el activo mejorado, de modo que pueda destinarse a finalidades diferentes a las que se dedicaba con anterioridad. La Administración, previa ponderación de las circunstancias concurrentes, autorizará (o no) en cada caso la aplicación de una deducción del 10 por 100 de su importe (en lugar del 5 por 100 que correspondería en ausencia de tal relevancia y alteración del activo). La propuesta deberá presentarse antes de que pasen tres meses contados desde el fin del período impositivo respecto al que deban surtir efecto, debiendo la Administración resolver en el plazo de tres meses (con silencio negativo). Si se cumplen los plazos, la resolución debería ser notificada antes de la finalización del período de autoliquidación del impuesto (los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo). En caso de resolución positiva extemporánea, el obligado tendrá un mes desde la notificación para presentar una «autoliquidación complementaria»[38], según la disposición adicional única, apartado 9, del Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre.

Por su parte, de acuerdo con el art. 53 NFISG, los contribuyentes podrán reducir su base imponible en el 60 por 100 del importe de su resultado contable positivo que destinen a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva (con otros límites previstos en el mismo artículo, y que no procede analizar en detalle). En el plazo máximo de tres años desde el último día del período impositivo con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la mencionada reserva especial, esta reserva deberá destinarse a alguna de las finalidades previstas en la norma. Si el destino es la adquisición en el mercado primario de participaciones en entidades (que deberán cumplir determinados requisitos: entre otros, no se podrá destinar la reserva a la adquisición de participaciones en entidades vinculadas), deberá iniciarse un procedimiento de vinculación administrativa.

La solicitud deberá presentarse antes de que venza el plazo establecido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la reserva especial (como regla general, dicho plazo es de seis meses), por lo que la presentación tiene lugar después de la realización del hecho imponible[39].

---

[36] Artículo 61 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa (NFISG).

[37] Artículo 53 NFISG.

[38] Entendemos que se trataría de una rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 116.4 NFGTG.

[39] MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», ob. cit., p. 14.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El contribuyente deberá detallar los proyectos de materialización de la reserva y justificar el cumplimiento de la finalidad que justifica la aplicación del beneficio fiscal correspondiente. Es necesaria la resolución favorable para poder reducir la base imponible: los plazos hacen bastante probable que la resolución sea posterior a la exigibilidad de la obligación en el Impuesto sobre Sociedades. Cuando así suceda, se abre un plazo de un mes desde la notificación de la resolución positiva para presentar una autoliquidación complementaria, entendiéndose de nuevo que se está ejercitando la opción dentro del plazo voluntario de declaración del impuesto.

III. LA LUCHA CONTRA LOS *TAX RULING* QUE PROMUEVAN LA COMPENTENCIA FISCAL PERNICIOSA

1. Obligaciones de transparencia: la acción 5 de BEPS

La preocupación por que un *tax ruling* promueva la competencia fiscal perniciosa no es, en absoluto, una cuestión nueva. En la OCDE, la guía de aplicación de 2004 del informe de 1998 analizó específicamente esta cuestión[40]. Si la falta de transparencia y de intercambio de información constituyen dos de los elementos identificadores de los regímenes, desde la puesta en marcha del Plan BEPS la OCDE trabaja para promover activamente dicho intercambio de información, lo cual permitiría a los Estados afectados reaccionar con las medidas adecuadas para defender sus bases imponibles[41].

BEPS se basa en tres pilares: la coherencia, la sustancia y la transparencia[42]. Aunque la OCDE vincula la Acción 5 con la coherencia, consideramos que el intercambio de información sobre *tax rulings* constituye claramente una obligación de transparencia (aunque pueda ayudar a que los Estados reaccionen ante actuaciones de otros Estados que faciliten a determinadas empresas a aprovecharse de las asimetrías entre jurisdicciones). La Acción 5 establece una obligación de intercambio de información,

---

[40] Asimismo, analizó tres tipos específicos de acuerdo, todos ellos sobre precios de transferencia: disposiciones interpretativas generales, consultas tributarias sobre dicha materia, y APA (OCDE, *Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes*. OECD Publications. 2004, pp. 47-60).

[41] En este sentido, MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., pp. 98-99.

[42] La coherencia se puede vincular con la necesidad de adaptar el sistema tributario internacional a la organización económica transnacional: se trata de evitar la existencia de asimetrías que permiten a las transnacionales reducir enormemente su carga fiscal (a través de mecanismos de *double dip*, *stateless income*…). La sustancia hace referencia a la necesidad de alinear la tributación con la realidad económica: gravar las operaciones allá donde materialmente se realizan (lo cual se vincula con la prevención del abuso, por ejemplo; o con una revisión de la regulación de los precios de transferencia) y vincular la concesión de beneficios fiscales con el desarrollo de actividades reales (es el caso del enfoque del nexo en los regímenes sobre propiedad intelectual). Finalmente, la transparencia se entiende como un modo de operar más abierto al escrutinio ajeno.

que se aplica a los *tax rulings* en sentido estricto, y una serie de buenas prácticas, que se aplican a los *tax rulings* en sentido amplio.

1.1. Marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información sobre ciertos *tax rulings*

A partir de los trabajos del Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (en lo sucesivo, FPFP), la OCDE ha acordado un marco para un sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo respecto de los *tax rulings*.

Ante todo, es necesario determinar el tipo de intercambio que se prevé, que está vinculado con la naturaleza del instrumento de que se trata. El Plan de Acción BEPS de 2014 preveía la necesidad de «poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el *intercambio espontáneo obligatorio* en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales»[43]. La unión de los términos «espontáneo» y «obligatorio» resulta, cuanto menos, intrigante. «Espontáneo» se refiere a una forma de intercambio de información: los Comentarios ponen como ejemplo el caso de que «un Estado haya adquirido, a través de ciertas investigaciones, información que considera que pueda ser de interés para el otro Estado»[44]. Sin embargo, lo que regula la Acción 5 se asemeja más bien al intercambio automático, que es el que se refiere a categorías concretas que se transmiten de manera «sistemática» y «periódica»[45]; en el informe final de 2015 existe además un «estándar común que determin[a] qué información debe […] intercambiarse»[46].

Más allá de cuestiones terminológicas, a efectos prácticos lo más relevante es el grado de discrecionalidad de que dispongan los Estados a la hora de determinar si deben o no transmitir una determinada información, criterio que emplearemos como parámetro de valoración en lo sucesivo.

Por su parte, el término «obligatorio» nos resulta también ambiguo: siendo el informe final de la Acción 5 un documento de *soft law*, a lo más que puede aspirar es a establecer mecanismos voluntarios y no vinculantes. Por mucho que la Acción 5 sea uno de los estándares mínimos del Plan BEPS y, por tanto, esté sujeta a un control por pares a través de una revisión continuada[47] en el llamado «marco inclusivo BEPS» y en el FPFP, se trata de un mecanismo de coacción blanda (*soft coercion*).

---

[43] OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publications, 2014, p. 21.

[44] Apartado 9.c) de los Comentarios al Artículo 26.

[45] OCDE, *Automatic Exchange of Information. What is is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012, p. 7.

[46] OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*. OECD Publishing. París, 2017, p. 14. Según LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, «Diferentes enfoques para el intercambio automático de información», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2013, el intercambio automático «se corresponde con un «plan previo» formulado por las Autoridades competentes de los Estados contratantes».

[47] El primero de los informes, relativo a 2016, se trata de OCDE, *Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax rulings. Inclusive Framework on BEPS: Action 5*. OECD Publishing. Paris, 2017, pp. 259-265.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Si queremos usar términos que nos ayuden a entender bajo qué condiciones se transmite la información, podríamos hablar de un intercambio de información *automático y voluntario*, más que espontáneo y obligatorio. Cierto es que, jurídicamente, en la medida en que no se modifique el Derecho aplicable, sí se calificaría como un mecanismo espontáneo (al no existir un acuerdo vinculante, el Estado estaría intercambiando información *motu proprio*, siempre desde la perspectiva del Derecho vinculante). Dos Estados podrían, en suma, comunicar «espontáneamente» la información prevista en la Acción 5 o bien modificar el marco del intercambio automático de información que exista entre ambos (en cierto modo, es lo que se ha hecho en la Unión Europea, como veremos).

Aunque inicialmente se planteó el intercambio de información sólo sobre acuerdos relativos a regímenes preferenciales, finalmente se han establecido seis categorías donde se aprecia un especial riesgo de BEPS[48]. Al concretar el contenido de la obligación de información, la OCDE pretende que los datos transmitidos sean relevantes pero no se impongan cargas administrativas innecesarias sobre los Estados involucrados. El marco se inspira en la guía contenida en la Nota de aplicación consolidada de 2004[49] y también toma en consideración el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal[50] y la propia Directiva 2011/16/UE.

A efectos del marco de intercambio espontáneo, se entiende por *tax ruling* «cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en lo que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta». Por tanto, los acuerdos que se comunicarán se caracterizan por ser específicos y previos (por el contrario, es irrelevante su forma: se incluyen de manera expresa «los otorgados informalmente»[51]).

La OCDE afirma que el carácter específico implica que los acuerdos están realizados «a la medida del contribuyente que resulta afectado, ya que toman en consideración la situación fáctica del contribuyente y, por eso, no son directamente aplicables a otros contribuyentes». Ahora bien, también señala que «cuando se publican en forma anónima o expurgada, dichos acuerdos pueden ofrecer guía a contribuyentes con similares hechos y circunstancias»[52] y que «en sus formas anónimas o expurgadas, dichos acuerdos caen dentro de la categoría de 'acuerdos generales', salvo que estén escritos en respuesta de una solicitud de acuerdo de un contribuyente en particular». Si no fuera por este último inciso, instrumentos como las consultas tributarias escritas quedarían fuera de la Acción 5; pero vemos que la publicación anonimizada no excluye el

[48] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 50.

[49] OCDE, *Nota de aplicación consolidada: Guía para la aplicación del Informe de 1998 a los regímenes fiscales preferenciales*. Ediciones OCDE. París, 2004, www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf.

[50] OCDE, *La Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*. Ediciones OCDE. París, 2008, http://dx.doi.org/10.1787/9789264041042-en.

[51] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 52.

[52] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 52.

carácter específico si, en primera instancia, el acuerdo se dictó a solicitud de la parte interesada.

Las categorías de acuerdos que deberán compartirse con otros Estados son:

— *Tax rulings relacionados con regímenes fiscales preferenciales*. Se trata de acuerdos relativos a regímenes en el ámbito de trabajo del FPFP —rentas móviles a nivel internacional, como las financieras o de servicios[53]—, que concedan una ventaja frente al régimen general[54] y reúnan el criterio de un tipo de gravamen efectivo muy bajo o igual a cero. Quedan incluidos todos aquellos regímenes identificados como preferenciales por el FPFP, también si se están estudiando aún e incluso si se han declarado compatibles[55]: el ámbito de la obligación de información es más amplio que el de los regímenes preferenciales[56]. Cabe señalar que los regímenes de *IP box* vascos (exención parcial para la renta obtenida de determinados activos intangibles) quedarían dentro de la obligación de información incluso tras su adaptación al enfoque del nexo[57]. Por último, si el régimen no ha sido identificado aún por el FPFP como preferencial, el Estado deberá determinar por sí mismo si se dan los requisitos para calificarlo como tal. En la medida en el que Estado debe realizar un análisis previo al intercambio (o no intercambio), existe cierta discrecionalidad, criticable, en este punto.
— *Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia, u otros acuerdos en el mismo ámbito*. La obligación sólo se refiere a los acuerdos unilaterales, aquellos establecidos entre un contribuyente y la Administración tributaria de su país de residencia. Si son bilaterales o multilaterales (y por tanto en su emisión han colaborado diversas Administraciones) ese mismo hecho hace que no sean opacos para los Estados potencialmente afectados, lo cual hace innecesaria su comunicación por esta vía. Esta obligación debe analizarse a la luz de la Acción 13 de BEPS, sobre deberes de documentación de los precios de transferencia.
— *Acuerdos concediendo un ajuste unilateral a la baja de los beneficios que no están reflejados en las cuentas financieras/comerciales del contribuyente*. Dicho ajuste (relativo a beneficios excedentarios, capital informal u otras cuestiones

---

[53] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 46.

[54] La ventaja deberá concederla el régimen, no el acuerdo en sí mismo considerado.

[55] Evidentemente, si un régimen se declara preferencial, lo que corresponde es suprimirlo.

[56] Podemos señalar, con todo, que de acuerdo con el Informe de la OCDE sobre competencia fiscal perniciosa de 1998, uno de los elementos clave para determinar si un régimen preferencial es potencialmente pernicioso es, precisamente, su falta de transparencia, lo cual incluye la dificultad de que las administraciones tributarias de otros Estados conozcan las los requisitos objetivos y subjetivos para la aplicación del régimen de que se trate.

[57] Según OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 67, «los distintos aspectos de los trabajos del FPFP implican diferentes exigencias para los países en función de los regímenes específicos. Por ejemplo, aunque un régimen PI sea congruente con el enfoque del nexo establecido en el Capítulo 4, un país podría además necesitar intercambiar los acuerdos relacionados con dicho régimen según el marco dispuesto en el Capítulo 5».

ISBN: 978-84-7777-556-0

semejantes), al no reflejarse en las cuentas de la empresa (también puede no quedar reflejado porque se realice retroactivamente), permite el traslado de beneficios por parte de las empresas transnacionales si la Administración tributaria no lo notifica a otros Estados. Un ejemplo sería el de la deducción de un interés presunto en el caso de un préstamo sin intereses[58].

— *Acuerdos relativos a un establecimiento permanente (EP)*. Pueden referirse a la existencia o ausencia de un EP, en el Estado que emite el acuerdo o en otro; o cualquier cuestión relacionada con los beneficios que se atribuyan a un EP.
— *Acuerdos en materia de conduit companies, o sociedades canalizadoras de rentas*. Se refiere a acuerdos emitidos por el país donde se encuentra la entidad a través de los cuales se produzcan flujos transnacionales de fondos o rentas.
— *Cualquier otro tipo de acuerdo que, en ausencia de intercambio espontáneo de información, diera lugar a prácticas elusivas con riesgo de BEPS*. Es una cláusula final que abre la lista, a condición de que la desarrolle el propio FPFP[59].

Estos acuerdos deben comunicarse a un conjunto amplio de Estados, lo cual valoramos positivamente[60]. Por una parte, a los Estados de residencia de todas las partes vinculadas y afectadas por el acuerdo (teniendo en cuenta que el umbral para considerar a una entidad como vinculada se sitúa en el 25%, aunque el FPFP lo mantiene bajo revisión). La propia Acción 5 establece algunos ejemplos, en función del tipo de acuerdo. Así, si el acuerdo es un APA, las partes vinculadas afectadas son todas aquellas con las que el contribuyente celebre transacciones cubiertas por el mismo. En el caso de acuerdos relativos a establecimientos permanentes, deberá compartirse la información con el país de residencia de la casa central, o del país del EP, dependiendo del caso; en el caso de acuerdos relativos a *conduit companies*, el país de residencia de cualquier parte vinculada que realiza pagos a la entidad conductora (directa o indirecta) y el país de residencia del último beneficiario efectivo de los pagos realizados. En todos los casos, se suman siempre el país de residencia de la compañía matriz dominante y la compañía matriz inmediata, algo que supone un gran avance en términos de transparencia y reducción de la discrecionalidad de los Estados que deben transmitir la información.

---

[58] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 47.

[59] «Se aplicaría cuando el FPFP acordase que otros acuerdos también podrían dar lugar a riesgos similares a los de los acuerdos ya incluidos dentro del marco», según OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 56. MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios…», ob. cit., p. 54, parece considerar lo contrario, y que este punto contiene un mandato a los Estados: «son los propios países que otorgan dichos *tax rulings* los que habrán de apreciar, de forma individual, si sus consecuencias alcanzan a ser un "problema de BEPS"».

[60] La Acción 5 prevé una condición de reciprocidad, que exige simplemente que el otro Estado se haya comprometido a aplicar el marco e intercambiar información espontáneamente. Si dicho Estado ha emitido tal compromiso, se le deberán comunicar los *rulings* que le afecten, aunque el Estado no conceda acuerdos sujetos a la obligación de intercambio.

Desde un punto de vista temporal, se ha acordado que los Estados OCDE (incluidos Estados candidatos)[61] compartan información sobre acuerdos que hayan sido emitidos a partir del 1 de enero de 2010 y estuvieran produciendo efectos a fecha de 1 de enero de 2014. Si no se dispone de todos los datos que se deberían comunicar, no es obligatorio obtenerlos, aunque se considera una «mejor práctica» contactar con el contribuyente a tales efectos, o buscarla en fuentes fácilmente accesibles (como el registro mercantil) para identificar correctamente a todos los Estados con quienes debe compartirse la información. En relación a los acuerdos alcanzados tras la publicación de la Acción 5, se espera que los Estados tomen las medidas necesarias para disponer de toda la información relevante. Esto es exigible desde el 1 de abril de 2016.

En cuanto a la información sujeta a intercambio, se prevén dos fases, para no imponer una carga tributaria excesiva sobre las Administraciones tributarias. En una primera fase, la Administración comunicante ofrece un resumen que contiene la información básica sobre el acuerdo siguiendo el modelo que se contiene en la Acción 5, el cual se ha diseñado para que sea fácil de compilar y procesar: se usa una versión electrónica y la mayor parte de los campos son numéricos; además, en julio de 2016, la OCDE ha publicado un formato electrónico común (ETR XML Schema) y un manual de uso para las Administraciones tributarias[62]. Esta información se debe intercambiar lo antes posible, y nunca más tarde de tres meses desde que el acuerdo esté a disposición de la autoridad competente del país que emitió el acuerdo. El plazo se «prorroga» si existiera un impedimento legal (si, por ejemplo, el contribuyente hubiera impugnado el intercambio de información). Los Estados deben prever las medidas para que los acuerdos sean trasladados a las autoridades competentes sin retraso injustificado.

Los Territorios Históricos, siguiendo el ejemplo del Estado central[63], están adoptando medidas normativas que hacen recaer la carga de recabar esta información sobre el obligado tributario que realiza la consulta. En los Territorios Históricos, a fecha de cierre de este trabajo, sólo Bizkaia ha aprobado dicha reforma, que introduce dos disposiciones, equivalentes entre sí, en la regulación procedimental de las consultas tributarias escritas y de las propuestas previas de tributación. En relación a esta última, se señala que «en el caso de que la propuesta previa de tributación o la resolución sobre la misma» deba ser objeto de intercambio de información internacional, el propio obligado tributario deberá declarar expresamente dicha circunstancia (sin perjui-

---

[61] Para otros Estados, el régimen temporal de los *tax rulings* es diferente: véase MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 115.

[62] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 112.

[63] Artículo 66.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en la redacción dada por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre. Este artículo se refiere a las consultas tributarias vinculantes: la normativa foral tiene una redacción prácticamente idéntica.

ISBN: 978-84-7777-556-0

cio de que la Administración competente lo aprecie de oficio) y deberá consignar una serie de datos, como la identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, la entidad que presenta la propuesta previa de tributación; la descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar; y los Estados y personas y no residentes que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de la propuesta. La lista es abierta, ya que finaliza afirmando que deberán consignarse cualesquiera otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable[64]. Vemos así que las cargas formales impuestas por la Acción 5 (y, como veremos luego, por la Directiva 2011/16/UE) a los Estados se hacen recaer sobre los particulares. Incluso se les exige que al describir la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones lo hagan de manera que se respete «la regulación del secreto comercial, industrial o profesional». Si la referencia es al secreto de la entidad solicitante, no tiene sentido que no se puedan comunicar datos protegidos por dicho valor en el bien entendido de que, posteriormente, la Administración no debería comunicarlos. Tampoco consideramos especialmente acertado imponer a la empresa tal valoración si se trata de un secreto comercial, industrial o profesional que afecte a terceros; tampoco si se afecta al «interés público». Consideramos que es la Administración la que debe analizar tales cuestiones antes de proceder a la transmisión de los datos exigibles. También nos merece una valoración particularmente negativa la redacción abierta de los datos que deberán comunicarse.

La segunda fase del intercambio es la remisión del acuerdo propiamente dicho, a solicitud de la Administración tributaria que reciba el formulario, si lo estima necesario.

La doctrina ha señalado que la Acción 5 de BEPS apenas se preocupa por los instrumentos que, a nivel internacional, permitirían el intercambio automático de información; concretamente, no analiza la efectividad de los ahora mismo existentes[65]. En principio, un CDI que siga el modelo de la OCDE permitirá el intercambio de la información pertinente para garantizar la aplicación efectiva del Convenio o de la normativa estatal, incluso en relación a tributos a los que no se aplique el CDI. El artículo 26 del Modelo CDI no hace referencia a los distintos mecanismos de intercambio de información, pero el apartado 9 de los Comentarios de 2014 al artículo señala que la regla de intercambio de información permite el intercambio previa solicitud, automático (por ejemplo, en relación a categorías específicas de renta previamente acordadas) o espontáneo. Estas tres categorías, añaden los Comentarios, pueden combinarse: y, de hecho, la Acción 5 prevé el intercambio (formalmente «espontáneo», recordemos) de la información estandarizada seguida, en su caso, del intercambio previa solicitud del texto íntegro del acuerdo.

---

[64] Artículo 9.2.e) del Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión, en la redacción dada por el Decreto Foral 18/2018, de 6 de marzo.

[65] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., pp. 102-103.

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de 2011 prevé también tanto el intercambio automático como espontáneo de información. El intercambio automático se realizará «respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán mediante acuerdo» las partes. El intercambio espontáneo se realizará en supuestos expresamente previstos en el artículo 7; muchos de ellos están vinculados con BEPS, al prever, por ejemplo, el caso de que una parte pueda suponer la existencia de «una pérdida en la recaudación de impuestos» de la otra parte; o la existencia de «un ahorro de impuesto [que] puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas». Tal vez el mayor problema de encaje sea que los Comentarios relacionan el intercambio espontáneo con la información obtenida en actuaciones administrativas de comprobación o investigación. Con todo, el apartado 67 de los Comentarios afirma que esta información «*en general* se refiere a particulares detectados y seleccionados por un funcionario fiscal del Estado que la envía durante una auditoría o investigación»[66], lo cual podría abrir paso a una interpretación más flexible, sin perjuicio de que pudiera ser adecuado incluir un apartado adicional en el Convenio Multilateral[67].

Finalmente, el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria, de 2002, sólo prevé (en su artículo 5) el intercambio de información previo requerimiento. El apartado 39 de los comentarios ratifica que «qued[a] fuera del mismo el intercambio de información automático o espontáneo», sin perjuicio de que las partes quieran ampliar su colaboración en este ámbito[68]. Como respuesta a estas limitaciones se ha elaborado un modelo de protocolo para introducir una enmienda en los Acuerdos sobre intercambio de información que contemple el intercambio automático de información (artículo 5A) y el espontáneo (artículo 5B, que prevé dos opciones: una equivalente al del Convenio Multilateral y otra redactada en términos más genéricos)[69].

Una cuestión fundamental en el intercambio de información de los acuerdos emitidos por alguno de los Territorios Históricos es el conducto por el cual se deberán realizar. Dichos Territorios han aspirado tradicionalmente a estar directamente implicados en los debates y grupos de trabajo tributarios que se desarrollan a nivel internacional. El actual artículo 4.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, prevé que «el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco» en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto. La disposición,

---

[66] Por el contrario, el apartado 68 sí parece considerar que es así en la totalidad de los casos, como señala MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 105 (la versión en inglés no arroja conclusiones diferentes).

[67] En este sentido, MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 105.

[68] OCDE, *Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria*. 2002. https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf

[69] OCDE, *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*. 2015.

ISBN: 978-84-7777-556-0

introducida en 1997[70], no se hizo efectiva hasta el acuerdo alcanzado entre el Grupo Parlamentario Vasco y el Grupo Socialista en el Congreso, ratificado en la Comisión Mixta del Concierto Económico celebrada el 22 de noviembre de 2010, y que supuso, por primera vez, la efectiva participación de representantes vascos en grupos de trabajo del ECOFIN, integrándose en la delegación estatal[71]. Por otra parte, la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales, prevé en su Disposición adicional sexta la participación de las instituciones del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos, pero esta disposición no se está haciendo efectiva[72].

En la aplicación de los tributos, nos interesa el art. 4.4 del Concierto, que prevé que «el Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua»[73]. El informe con los resultados de la revisión por pares de la aplicación de la Acción 5 durante 2016 (*Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax rulings*, publicado en 2017) recoge tres reuniones de coordinación entre las autoridades estatales y forales, donde se explicaron los requerimientos del marco de transparencia y se proporcionó información sobre los aspectos operativos del XML Schema. Para la transmisión de los acuerdos concretos, se proporciona a la autoridad competente para el intercambio de información (el Equipo Central de Información de la AEAT[74]) un correo electrónico encriptado que contiene los archivos XML que se deben intercambiar.

Una vez adquirida la información, esta tendrá carácter confidencial. Esto es un derecho tanto de los Estados que intercambian información como de sus contribuyentes. Todos los CDI y otros instrumentos de intercambio de información prevén cláusulas en este sentido, que limitan el uso a fines tributarios o cualesquiera otros expresamente previstos en el instrumento de intercambio de información (que preva-

---

[70] Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[71] RUBÍ CASSINELLO, José; MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional», en *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015, p. 334.

[72] Así, RUBÍ CASSINELLO, José; MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional», ob. cit., p. 342, hacen referencia, por ejemplo, al Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA.

[73] Se introduce por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[74] El Equipo Central de Información es un órgano perteneciente a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, de acuerdo con el artículo 2.1 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

lece sobre la normativa interna). Además, el informe de la Acción 5 prevé que un Estado podrá suspender o limitar el ámbito del intercambio de información si no existen garantías de confidencialidad o estas no son efectivas (si, por ejemplo, se ha producido una violación del secreto tributario y no se están adoptando medidas satisfactorias al respecto[75]).

1.2. Mejores prácticas aplicables a todo tipo de ruling

Finalmente, la Acción 5 prevé una serie de mejores prácticas para reforzar la transparencia, cuyo ámbito de aplicación es más amplio: son de aplicación tanto a los acuerdos para un contribuyente específico, como a los acuerdos de carácter general (transfronterizos), salvo que la Acción 5 establezca específicamente lo contrario.

a) *Procedimiento para la concesión de un acuerdo*. En buena medida, las buenas prácticas previstas son medidas de control interno. Vamos a hacer un breve resumen y anticipamos que, a grandes rasgos, la regulación de las propuestas previas de tributación está alineada con ellas.

   Es necesario que se trate de acuerdos formales: es decir, sujetos a un procedimiento específico, establecido y publicado con anterioridad, que deberá contener todos los elementos recogidos en el documento de la OCDE[76]. Específicamente, la discrecionalidad administrativa inherente a la concesión del acuerdo deberá estar delimitada y ejercerse de acuerdo con los cauces específicos. Recordemos que los acuerdos fiscales constituyen negocios de fijación en los que se da certeza a una situación incierta, en el marco de lo permitido por la ley y sin recíprocas concesiones[77].

   Las buenas prácticas prevén dos disposiciones relativas a competencia: la emisión de *tax rulings* debería estar centralizada y su concesión debería involucrar a, por lo menos, dos funcionarios o dos niveles de decisión[78]. El acuerdo emitido debería ser vinculante para la Administración tributaria, siempre que —condiciones habituales en estos casos— no hayan cambiado la normativa, los criterios administrativos o la jurisprudencia, ni tampoco la realidad fáctica. Las autoridades deberán comprobar que la descripción de los hechos es suficiente, y asegurarse de que la respuesta que se dé sea congruente con otros acuerdos previos emitidos en circunstancias similares.

---

[75] Así se señala en OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 60.

[76] Deberían incluir: las condiciones para la aplicabilidad de los procesos ligados al acuerdo; las bases para la denegación de un acuerdo; la estructura de la tarifa, si resultase aplicable; los efectos legales derivados de la obtención de un acuerdo fiscal; las posibles sanciones para el caso en que el contribuyente suministre información falsa o incompleta; las condiciones para la revocación, cancelación o revisión de un acuerdo; y cualquier otra directriz necesaria para hacer las normas suficientemente completas y claras para los contribuyentes y sus asesores (OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, cit., p. 61).

[77] MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», ob. cit., p. 14.

[78] Así parece ser para las propuestas previas de tributación; aunque, como dijimos, en el caso de Álava no se establecen reglas de competencia.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es muy importante que la solicitud se produzca por escrito y que en ella se informe con exhaustividad de las operaciones o transacciones afectadas. Todo debe quedar recogido en el expediente (procediendo a la documentación de las cuestiones relevantes que se comuniquen oralmente, y teniendo en cuenta las obligaciones específicas de documentación que se aplican a los APA); también debe recogerse la información que identifique al solicitante y los intermediarios fiscales implicados. Finalmente, el acto resolutorio deberá ser emitido por escrito.

b) *Plazo del acuerdo y procedimiento posterior de comprobación/inspección*. La Acción 5 se preocupa en señalar que los APA deberán ser por un período fijo de tiempo, y que la prórroga no deberá ser automática, sino sujeta a una revisión previa de los términos en que fueron concedidos[79]. La necesidad de establecer un plazo se debe a que las circunstancias fácticas en que se basa la valoración cambian con el tiempo: por eso, estas cautelas serían aplicables también en abstracto a las propuestas previas de tributación, aunque hay que tener en cuenta que este último instrumento, en buena medida, parece estar previsto para operaciones puntuales[80]. Si antes de la finalización del plazo de vigencia se produce un cambio en alguna de las circunstancias relevantes (normativas o fácticas, o relativas a las presunciones realizadas y que afecten a su validez), deberá procederse a la revisión, revocación o cancelación del acuerdo[81]. Si se trata de una cuestión fáctica, la Acción 5 considera que los contribuyentes deberían notificarlo a la Administración. Si el contribuyente realizó declaraciones falsas u omisiones, es evidente que deberá procederse a la revisión o revocación del acuerdo.

c) *Publicación e intercambio de información*. Los acuerdos generales deben publicarse y ser de fácil acceso: lo ideal es que se publiquen en la página web de la Administración tributaria competente, acompañados de una breve descripción en alguno de los lenguajes oficiales de la OCDE. Ello deberá hacerse lo antes posible y, como máximo, en el plazo de seis meses. Por su parte, los acuerdos específicos con un contribuyente están sujetos, como se ha señalado *supra*, a un plazo máximo de tres meses.

---

[79] Así se prevé, por ejemplo, en el art. 28 RISG; teniendo en cuenta que el artículo 25.5.f) RISG señala que el acuerdo firmado contemplará los «períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y la fecha de entrada en vigor del mismo».

[80] Por ejemplo, operaciones de reestructuración empresarial, de reorganización de patrimonios, inversiones específicas, entre otras.

[81] El artículo 27 RISG prevé la modificación en caso de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, aunque lo plantea como una posibilidad y no como una obligación. De las propuestas previas de tributación se prevé que no serán vinculantes cuando «se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se haya modificado la normativa aplicable» (art. 88.1 NFGTG).

La doctrina ha señalado la falta de transparencia en el caso de los APA[82]; crítica que puede hacerse extensiva también a las propuestas previas de valoración. Por ejemplo, sabemos que en Bizkaia, en 2016, se resolvieron 245 consultas tributarias escritas y 11 propuestas previas de tributación[83], pero no hemos encontrado datos sobre Álava o Gipuzkoa. Asimismo, existen bases de datos anonimizadas de consultas tributarias escritas pero no es el caso para las propuestas previas de tributación.

2. La Directiva (UE) 2015/2376, del Consejo

Paralelamente al desarrollo de la Acción 5 de BEPS, en la Unión Europea se desarrollaron diversos trabajos para mejorar la transparencia en el ámbito de los *tax rulings*. Entre otros hitos, podemos hacer referencia a las directrices sobre APA en el ámbito de la Unión Europea contenidas en la Comunicación de la Comisión COM(2007) 71 final, que proponían el intercambio espontáneo de información sobre los APA[84]; el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal de 2012, aprobado por la Comisión[85]; y la instrucción modelo para el intercambio espontáneo de acuerdos transfronterizos y APA unilaterales[86], sobre cuya base, por ejemplo, Países Bajos y Alemania suscribieron un memorándum de entendimiento para el intercambio espontáneo de información sobre acuerdos transfronterizos[87].

El instrumento más relevante es la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre, que introdujo en el ámbito del intercambio automático de información de la Directiva 2011/16/UE la contestación a determinadas consultas y los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia. La reforma entró en vigor el 1 de enero de 2017. Aunque se observan interacciones entre la Acción 5 y la Directiva, esta tiene su origen en los trabajos previos de la Comisión Europea más que en los de la OCDE[88]. Sobre la base de objetivos comunes, el ordenamiento de la UE permite la adopción de mecanismos de *hard law* que, en principio, serían mucho más eficaces.

---

[82] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 121.

[83] Diputación Foral de Bizkaia, Memoria Anual de la Hacienda Foral 2016, p. 87.

[84] Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo COM(2007) 71 final, de 26 de febrero de 2007, relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE.

[85] COM(2012) 722/2, de 6 de diciembre de 2012.

[86] TAXUD.D.2 (2013) Ares 3722968, de 13 de noviembre de 2013. Se trata de un documento de trabajo para uso exclusivamente oficial, hecho público a raíz de una petición de información al amparo del derecho de acceso del Reglamento 1049/2001

[87] Memorandum of understanding between the Federal Ministry of Finance of Germany and the Ministry of Finance of the Netherlands on the intensification of the spontaneous exchange of information regarding cross-border tax agreements and decisions, firmado el 14 de Julio de 2015.

[88] CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de 'tax rulings', y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, p. 4.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Lo que ha hecho la Directiva 2015/2376 es sujetar al intercambio automático de información de la Directiva 2011/16/UE dos tipos de *ruling*, los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre previos de transferencia; todo ello con el alcance y en las condiciones previstas, fundamentalmente, en el artículo 8 bis y en los apartados 14) a 17) del artículo 3 de la Directiva de 2011.

Aunque la Directiva define de manera separada los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, existen puntos comunes a las dos definiciones. Ambas se refieren a acuerdos, comunicaciones o instrumentos o acciones con efectos similares (también los formulados en el contexto de una inspección tributaria) que cumplan las condiciones siguientes:

a) que se formulen, modifiquen o renueven por una autoridad tributaria o en su nombre, incluidas las de carácter territorial descentralizado (como los Territorios Históricos);
b) que tengan como destinatario una persona o grupo de personas[89], las cuales tengan derecho a invocarlo (con independencia de que el acuerdo se utilice efectivamente);
c) que tengan carácter previo a las transacciones a que se refiere o, en el caso de acuerdos previos con efectos transfronterizos, también a la exigibilidad de las obligaciones tributarias que se deriven de dichas transacciones o actividades;
d) que se refieran a los tributos a que se aplica la Directiva (impuestos directos[90]).

De nuevo, como en BEPS, el concepto de *ruling* se caracteriza por su carácter previo y, entendemos, específico. La doctrina ha señalado que la Directiva no diferencia (como sí lo hace la Acción 5) entre acuerdos generales y específicos[91]. Nosotros consideramos, sin embargo, que esta diferenciación sí existe, aunque no es expresa ni todo lo clara que debiera. El considerando 7 de la Directiva (UE) 2015/2376 afirma que los contribuyentes tienen derecho a ampararse en acuerdos previos «siempre que los hechos en que se basen tales acuerdos se hayan presentado con exactitud». Por tanto, el tipo de acuerdo de que parte el legislador habría sido emitido a instancia de parte.

En relación al carácter previo, la Directiva es más concreta. El propio régimen de los APA requiere que se soliciten (y resuelvan) antes de que se produzcan las operaciones analizadas. En el caso de acuerdos previos con efectos transfronterizos, la

---

[89] No existirá obligación de intercambio automático cuando el acuerdo previo se refiera exclusivamente a la situación fiscal de una o más personas físicas, según el artículo 8 bis.4 de la Directiva 2011/16/UE.

[90] En virtud del artículo 2, la Directiva no se aplica al IVA, a los aranceles ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros; tampoco a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social. Están expresamente excluidas también las tasas y los «derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos», por lo que entendemos excluidos los precios públicos y las prestaciones de carácter público no tributarias.

[91] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 55.

Directiva prevé que se emitan «con anterioridad a las transacciones o a las actividades» sobre las que se consulta; o bien «con anterioridad a la presentación de una declaración fiscal»[92]. Compárese con la Acción 5, que sólo afirma que los *rulings* pueden producirse «con posterioridad a [la] transacción u operación […] en respuesta a un acuerdo solicitado por el contribuyente»[93], pero no concreta si «deben emitirse antes de la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria»[94], cosa que la Directiva sí aclara.

Sin embargo, la claridad de la Directiva puede resultar problemática si se interpreta en términos estrictos. En las propuestas previas de tributación, la normativa foral exige que la solicitud se presente con anterioridad a la realización del hecho imponible y, en el caso de los tributos con período impositivo, antes de la finalización del período impositivo en que deba ser de aplicación el contenido de la propuesta (de lo contrario, se archivaría[95]). Pero no requiere, ni mucho menos, que la resolución sea previa a la exigibilidad de la obligación tributaria; y es más que probable que esto no se dé en los dos supuestos de propuestas previas de tributación cualificadas que hemos analizado. A la luz de los términos literales del apartado 14) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE, es «acuerdo previo con efecto transfronterizo» (y por tanto sujeto a la obligación de intercambio automático) todo acuerdo que «se produzca […] con anterioridad a la presentación de una declaración fiscal correspondiente al período en el que la transacción o la serie de transacciones o actividades hayan tenido lugar». Si la solicitud se realiza antes de la exigibilidad y la respuesta llega después, el acuerdo es válido de acuerdo con el derecho interno[96] pero, de acuerdo con este tenor literal, no estaría sujeto a la obligación de intercambio de información. Creemos que la (mala) redacción puede solucionarse interpretando el término «produzca» como referido a la solicitud, teniendo en cuenta que el término es diferente del usado en otros puntos de este mismo apartado 14): «sea formulado, modificado o renovado» (verbos que claramente se refieren a la resolución administrativa).

Por su parte, la mención a la posibilidad de que se *tenga derecho a invocar* un acuerdo parece acotar el ámbito del intercambio automático a los *rulings* vinculantes. Sin embargo, el considerando quinto de la Directiva (UE) 2015/2376 afirma que el intercambio automático «debe abarcar todas las formas que pueda adoptar el acuerdo

---

[92] Para SERRANO ANTÓN, Fernando, «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419, 2018, p. 40, esto excluye las actas con acuerdo.

[93] OCDE, Acción 5 – Informe final 2015, «Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia», p. 51.

[94] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 55.

[95] Artículos 87.3 NFGTA, 89.3 NFGTB y 87.3 NFGTG.

[96] La falta de contestación en el plazo implica silencio negativo, pero «la Administración tributaria no estará eximida de resolver expresamente sobre la propuesta formulada, lo que deberá hacer en cualquier caso», según el artículo 11.3 del Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, de Bizkaia.

ISBN: 978-84-7777-556-0

(con independencia de su carácter vinculante o no y del modo en que se formule)». Como señala MORENO GONZÁLEZ, la redacción final del considerando es consecuencia de una enmienda del Parlamento Europeo que quería evitar —encomiablemente, en nuestra opinión— que los *tax rulings* informales o no vinculantes quedaran fuera de la aplicación de la Directiva[97]. En todo caso, téngase en cuenta que en ordenamientos como el español —la afirmación es válida para los Territorios Históricos— un *ruling* informal o no vinculante podría ser invocado por un particular para no ser sancionado, en la medida en que se estaría aplicando un criterio administrativo (o, subsidiariamente, se estaría actuando con la diligencia exigible a todo contribuyente) y ello excluiría la responsabilidad en materia sancionadora[98]. Además, no puede descartarse que un acuerdo informal pudiera acabar por producir expectativas legítimas en el contribuyente[99], incluso aunque se hubiera formulado oralmente. Esta cuestión es muy importante si queremos evitar que los Estados adopten conductas calificables de competencia fiscal perniciosa mediante acuerdos no escritos. En su momento, un periódico belga afirmó que, según diversos expertos en materia tributaria, las grandes empresas habían comenzado a acordar *tax rulings* verbales con Luxemburgo, aunque las autoridades de dicho Estado lo negaron[100]. Puesto que consideramos que este tipo de *rulings* sí están sujetos a la obligación de intercambio de la Directiva (como lo están también en el ámbito de la Acción 5), el problema pasa a ser la efectividad del control.

La diferencia clave entre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos de valoración son las cuestiones sobre las que se emite la consulta. Los acuerdos previos con efecto transfronterizo (que podríamos equiparar a grandes rasgos con las consultas tributarias, aunque las propuestas previas de valoración entrarían aquí[101]) se refieren a la interpretación o a la aplicación de las disposiciones legales o administrativas que conciernan a una transacción transfronteriza o la existencia o no de un establecimiento permanente[102]. El apartado 16) del artículo 3 de la Directiva

---

[97] MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., pp. 50-52.

[98] Artículo 184.2.d), letra b'), de la NFGTA, NFGTB y la NFGTG; prácticamente equivalente es la disposición del artículo 179.2.d) LGT.

[99] En este sentido, STAPPEN, Dirk Van; OEPEN, Wolfgang; MOLLA, Eugena, «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», en *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, núm. 1, 2017, p. 11. En SANZ GÓMEZ, Rafael, *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*, ob. cit., pp. 193-203, hemos analizado esta posible interacción desde la perspectiva del Derecho español.

[100] «Luxembourg denies report it offers unwritten tax rulings». *Reuters*, 24 de mayo de 2016.

[101] MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal… ¿y foral?», en MERINO JARA, Isaac, y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (eds.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*. IVAP. Oñati, 2016, p. 231.

[102] Afirma la Directiva que «la transacción transfronteriza podrá incluir, entre otras cosas, la realización de inversiones, el suministro de bienes, servicios o fondos o el uso de activos tangibles o intangibles y no ha de implicar necesariamente la intervención directa de la persona destinataria del acuerdo previo con efecto transfronterizo».

afirma que nos encontraremos ante una «transacción transfronteriza» si se da alguno de los requisitos de extraterritorialidad previstos, algunos de los cuales tienen naturaleza subjetiva (están vinculados con la residencia) y otros, objetiva. Dichos requisitos son que no todas las partes sean residentes en el Estado que formula el acuerdo o que cualquiera de ellas tenga doble residencia a efectos fiscales; que cualquiera de las partes en la transacción o la serie de transacciones ejerza sus actividades en otra jurisdicción a través de un EP y la transacción constituya parte o la totalidad de las actividades de dicho EP; o que la transacción o serie de transacciones tenga un efecto transfronterizo.

Por su parte, los acuerdos en materia de precios de transferencia se refieren al establecimiento de criterios para la valoración de los precios a los que una empresa transfiere bienes tangibles e intangibles o presta servicios a sus empresas asociadas[103] (teniendo en cuenta que la Directiva sólo se aplica cuando se trate de transacciones transfronterizas), así como a la atribución de beneficios a un EP. En este caso, el elemento transfronterizo se deriva de la participación de empresas asociadas «que no sean todas ellas residentes a efectos fiscales en una única jurisdicción» (en la literalidad caben tanto los supuestos de entidades no residentes como los de doble residencia; desconocemos si era la intención real del legislador) o bien de que las transacciones tengan, en sí mismas, un efecto transfronterizo[104].

Como vemos, la Directiva exige que los acuerdos sujetos a la obligación de intercambio de información tengan efectos transfronterizos. Esto no está expresamente previsto en la Acción 5, aunque es obvio que el fenómeno BEPS tiene dicho carácter. La cláusula de cierre de la Directiva (que prevé la aplicación en los casos en que «las transacciones o series de transacciones tienen un efecto transfronterizo») no estaba presente en la propuesta inicial de la Comisión; ausencia que fue fuertemente criticada por el Parlamento Europeo. Siendo positiva su inclusión, puede ser problemático el hecho de que quede a la discreción del Estado que emite el acuerdo detectar el efecto transfronterizo. MACARRO OSUNA pone el ejemplo del caso Amazon, donde un APA concedido por Luxemburgo entre dos entidades establecidas en dicho Estado (Amazon EU Sarl y una sociedad *holding*) transfería artificialmente rentas de una empresa a otra (a través de una transacción de propiedad intelectual, propiedad de la

[103] Se considera que dos o más empresas son empresas asociadas cuando una empresa participa, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de otra empresa o las mismas personas participan directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de las empresas.

[104] Sin embargo, considera CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «La dimensión europea del proyecto BEPS…», ob. cit, p. 7, que este concepto «parece requerir un elemento objetivo/subjetivo extraterritorial y no sólo que se trate de una situación u operación que pueda tener efectos en el plano internacional»; en el mismo sentido, MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 139. Es cierto que un acuerdo con una empresa residente con efectos estrictamente internos puede tener efectos que sólo se identifiquen *a posteriori*, como recoge MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios…», ob. cit., p. 69.

ISBN: 978-84-7777-556-0

holding)[105]. El APA, en sí, era interno; la existencia de efectos transfronterizos, indirectos en todo caso, quedaba a la apreciación del Estado que concedía el *ruling*, lo cual es problemático.

La diferencia más relevante entre el concepto de *tax ruling* en la OCDE y en la UE a efectos de intercambio de información tiene que ver con que la Acción 5 se aplica exclusivamente a seis tipos de acuerdos, mientras que la Directiva es mucho más abierta (aunque debe recordarse que el sexto ítem de la lista de la Acción 5 es un concepto indeterminado, que permitiría al FPFP incluir cualquier tipo de acuerdo en el futuro).

Una vez determinado que un *tax ruling* se encuentra bajo el ámbito de la Directiva, la autoridad competente del Estado que lo formule (o modifique o renueve) deberá comunicar, mediante intercambio automático, la información correspondiente a las autoridades competentes de *todos* los demás Estados miembros, así como a la Comisión Europea, con ciertas restricciones en cuanto a la información que debe comunicarse en este caso. Como en el ámbito de la OCDE, se prevé, en una primera fase, la comunicación de información estandarizada, que está escogida teniendo en cuenta la doble necesidad de maximizar su utilidad y reducir los costes administrativos[106].

Si la Acción 5 de BEPS excluye por completo los APA bilaterales o multilaterales, la Directiva de la UE en principio sí los incluye, salvo que se hayan celebrado con terceros países y el CDI en cuyo contexto se negoció no permita su comunicación a terceros. En este caso, la información que quedará sujeta al intercambio de información automática es aquella que hubiera proporcionado el contribuyente en su solicitud. Ello permite identificar la operación, pero no conocer los criterios de valoración acordados. Por otra parte, sí se prevé el intercambio espontáneo de información cuando el CDI lo permita y la autoridad competente del tercer país lo autorice.

Se comunicará todo acuerdo realizado después del 31 de diciembre de 2016. Además, con arreglo a las disposiciones prácticas aplicables que se adopten en virtud del artículo 21 de la Directiva, deberán comunicarse los acuerdos formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017, con dos especialidades: los acuerdos que se formularon, modificaron o renovaron antes del 1 de enero de 2014 sólo se comunicarán si seguían siendo válidos en dicha fecha; y si se formularon, modificaron o renovaron antes del 1 de abril de 2016, podrán excluirse los relativos a una persona o grupo de personas que no ejerza principalmente actividades financieras o de inversión y que haya tenido un volumen de negocios neto anual, para todo el grupo, inferior a 40 millones de euros en el ejercicio fiscal anterior a la fecha del acuerdo[107].

---

[105] MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios…», ob. cit., p. 68.

[106] Cuestión esta que se evaluará a la luz de las estadísticas sobre los intercambios automáticos que los Estados facilitarán anualmente a la Comisión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 *ter* de la Directiva 2011/16/UE.

[107] El volumen de negocios neto anual se definirá según lo establecido en el artículo 2.5, de la Directiva 2013/34/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empre-

Los acuerdos suscritos desde el 1 de enero de 2017 se intercambiarán en el plazo de tres meses a partir del final del semestre del año natural en que se hayan formulado; los acuerdos suscritos antes de esa fecha deberán haberse comunicado antes del 1 de enero de 2018. Como vemos, el plazo es diferente (concretamente, más amplio) en el caso de la UE. Esto ha llevado a que España, que ha adaptado sus procedimientos internos al plazo UE (y que tiende a apurar dicho plazo), esté incumpliendo las directrices de la OCDE[108]. Lo que propone España, para cumplir formalmente los plazos de acuerdo con la Acción 5 de BEPS, es enviar la información a la autoridad competente cada seis meses, justo antes del plazo límite de la Directiva, de forma que el intercambio se produzca antes de «tres meses contados a partir del momento en que el acuerdo esté a disposición de la autoridad competente». Esto no cumple con el objetivo de la Acción 5 de que la información se transmita «lo antes posible» y, de hecho, en la revisión por pares se recomienda a España que reduzca los plazos[109].

La información sujeta al intercambio automático (la primera fase) se establece en el apartado 6 del artículo 8 bis. Deberá comunicarse a los Estados afectados (y, salvo la expresamente excluida, a la Comisión Europea) y comprenderá:

a) el tipo de acuerdo de que se trata; deberá además indicarse expresamente si información comunicada se basa en el propio acuerdo o en la solicitud (en aquellos casos en que la información no pueda divulgarse porque no lo permita un CDI con un tercer Estado);
b) la persona que solicitó la emisión del acuerdo y el grupo de personas al que pertenece (esta información no debe remitirse a la Comisión);
c) un resumen del contenido del acuerdo previo, que incluya una descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones pertinentes en términos abstractos (esta información tampoco debe remitirse a la Comisión). El carácter abstracto de la descripción de la operación o actividad se vincula con la necesidad de proteger el secreto comercial, industrial y profesional de la empresa; tampoco deberán comunicarse datos cuya divulgación sea contraria al interés público[110];
d) en cuanto a los elementos cuantitativos, se comunicará el importe de las transacciones afectadas, si se menciona en el acuerdo; el método y los criterios utilizados para valorar de los precios de transferencia o el propio precio de transferencia, en su caso (los criterios no se comunicarán a la Comisión);

---

sas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

[108] Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings de 2017, p. 262.

[109] *Ibidem*, p. 263.

[110] Téngase en cuenta que ya existe una disposición equivalente en el artículo 26.3.c) del Modelo CDI de la OCDE, por lo que su inclusión en la Acción 5 no era necesaria.

ISBN: 978-84-7777-556-0

e) la identificación de todos los Estados miembros que pudieran verse afectados por el acuerdo; también (aunque esta información no debe comunicarse a la Comisión) la identificación de cualquier entidad privada que pudiera verse afectada (indicando con qué Estados miembros están vinculadas);
f) las fechas de formulación, modificación o renovación del acuerdo; y la fecha de inicio y de finalización de su período de validez, si está especificadas.

Por mandato de la Directiva, la Comisión ha aprobado un formulario normalizado para facilitar la comunicación de esta información[111], en la línea de lo aprobado en el ámbito OCDE. El artículo 21.5 de la Directiva prevé la creación de un «directorio central» destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, a través del cual se realizará el intercambio espontáneo de información sobre *tax rulings*. Hasta entonces, la información se facilitará, en la medida de lo posible, por medios electrónicos, utilizando la red CCN. Los Estados acusarán recibo de la información lo antes posible y, en cualquier caso, en un plazo máximo de siete días hábiles, también por medios electrónicos si es posible.

Cabe destacar que, en línea con las limitaciones de acceso de la Comisión Europea a la información que intercambian los Estados, la Directiva vigente prevé que el directorio central sólo sea accesible para los Estados miembro. El Parlamento considera, por el contrario, que la Comisión debería tener acceso también a dicho directorio y, por tanto, a la información que contiene[112]; idea que encuentra al parecer la oposición del Consejo[113]. Diversos autores, a los que nos sumamos, critican las limitaciones que encuentra la Comisión en el acceso a la información sobre los *ruling* (expresada en el hecho de que no reciba buena parte de la información que sí reciben los Estados), sobre todo teniendo en cuenta que existe una obligación de informar sobre potenciales ayudas de Estado a la Comisión, quien a su vez tiene la responsabilidad de velar por el correcto funcionamiento del mercado interno[114]. Sin embargo, la normativa UE es clara: la Directiva 2015/2376 introdujo también un artículo 23 bis en la Directiva 2011/16/UE, que señala que «la Comisión mantendrá la confidencialidad de la información que le sea comunicada con arreglo a la presente Directiva» y no podrá utilizarla «para fines

---

[111] Art. 2 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1963 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2016.

[112] Resolución del Parlamento Europeo, de 6 de julio de 2016, Tax rulings and other measures similar in nature or effect (TAXE 2), P8_TA-PROV(2016)0310, procedimiento 2016/2038 (INI). Insiste en ello en el Proyecto de resolución legislativa del Parlamento Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (COM(2017)0335 – C8-0195/2017 – 2017/0138(CNS)).

[113] Según MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*, ob. cit., p. 150, el «limitado acceso de la Comisión a los datos intercambiados puede haber coadyuvado a la rápida aprobación de la norma».

[114] MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios…», ob. cit., p. 74.

distintos de los necesarios para determinar si, y en qué medida, los Estados miembros dan cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva». Además, del considerando 14 se deduce, indirectamente, que la Comisión no podrá usar dicha información para iniciar un procedimiento por vulneración del régimen de ayudas de Estado[115].

Además de acceder a toda esta serie de datos estandarizados, en una segunda fase, el Estado interesado podrá solicitar información adicional, incluido el texto completo del acuerdo previo, en este caso a través del procedimiento de intercambio de información previa solicitud de la Directiva. Deben aplicarse los límites generales inherentes a todo intercambio previa solicitud: entre ellos, que la información solicitada sea «previsiblemente pertinente», cuestión que podrán comprobar la Administración y los tribunales del Estado requerido. Por otra parte, si bien la información intercambiada de manera automática está diseñada para no poner en riesgo el secreto comercial, industrial o profesional, en el caso de que se solicite el acuerdo íntegro puede producirse un conflicto de intereses. En tal caso, el artículo 17.4 de la Directiva permite que el Estado requerido deniegue la información. La doctrina considera que, por ello, debería existir un mecanismo interno que permita consultar al particular potencialmente afectado[116].

IV. CONCLUSIONES

El análisis de los dos mecanismos que impulsan la transparencia en relación a los *tax rulings* nos permite alcanzar algunas conclusiones. Los principios inspiradores son equivalentes en ambos casos, con la transparencia como elemento clave, en el entendimiento de que es necesaria para prevenir un uso torticero de los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes que provoquen una competencia fiscal lesiva; existen diferencias pero no son sustanciales, como sí ocurre en otros ámbitos[117].

El mecanismo de intercambio de información, en sus aspectos procedimentales más básicos, es muy similar: prevé una primera fase, en la que los Estados se comunicarán periódicamente una serie de datos básicos sobre los acuerdos especificados en cada caso; y una segunda fase, a solicitud del Estado que ha recibido dicha información esencial, que le permita ahora profundizar en casos concretos, accediendo incluso al texto íntegro del acuerdo, en la medida en que ello no colisione con otros inte-

---

[115] MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», en *Revista española de Derecho financiero*, núm. 137, 2017.

[116] CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «La dimensión europea del proyecto BEPS…», ob. cit., pp. 131-132; MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», ob. cit., p. 122.

[117] CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «La dimensión Europea del Proyecto BEPS…», ob. cit., señala que «las diferencias entre la fórmula europea y la de la OCDE son menos importantes que en otros ámbitos como la propuesta de Base Imponible Común Consolidada como mecanismo holístico para evitar el 'fenómeno BEPS' a través de la manipulación del *transfer pricing*, en tanto que la OCDE habría optado por la alternativa de robustecer el estándar del *arm's length principle*».

ISBN: 978-84-7777-556-0

reses, como el secreto empresarial (por lo cual sería adecuado conceder un trámite de audiencia a los particulares potencialmente afectados). El interés por racionalizar la información que se ofrece, para así reducir las cargas formales sobre el Estado emisor y receptor, contrasta con la decisión del Estado central y los Territorios Históricos de hacer recaer sobre el particular solicitante el deber de comunicar estos datos a las autoridades tributarias, e incluso de valorar la compatibilidad de la información suministrada con el secreto de empresa o el orden público.

Las diferencias fundamentales entre el enfoque de la OCDE y el de la UE están vinculadas con el tipo de normas que se han aprobado en casa caso. En la Unión Europea, se ha optado por un mecanismo de intercambio automático de información de carácter obligatorio y vinculante: en caso de incumplimiento de las disposiciones de la Directiva, la Comisión puede iniciar un procedimiento de infracción y cualquier Estado puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tras someter previamente la cuestión a la Comisión Europea. Por el contrario, el informe BEPS establece un mecanismo en cierto modo híbrido: tiene el carácter periódico del intercambio automático, pero al establecerse en un documento de *soft law* no es obligatorio en sentido estricto. Es necesario que los Estados incorporen las recomendaciones de la OCDE a los tratados o acuerdos a través de los que se articula el intercambio de información. El control externo sobre la implementación de la Acción 5 tampoco tiene naturaleza coercitiva: se trata de una revisión por pares producido por los Estados del marco inclusivo BEPS y por el FPFP.

Existen diferencias de diverso tipo en cuanto al concepto de *ruling* (aunque las propuestas previas de valoración quedan incluidas en todo caso), la información que debe comunicarse (más amplia en la Directiva) y los sujetos con quien debe compartirse (en la Directiva, a todos los Estados miembros y a la Comisión Europea, aunque a esta no se le transmitirá toda la información). Es interesante que un *ruling* aprobado en el ámbito de la UE deba comunicarse a todos los Estados miembros, aunque evidentemente esta solución no es apta para la esfera internacional (una de las preocupaciones, tanto en la OCDE como en la UE, es que la información que se proporcione no sea excesiva, ya que en tal caso podría ser más difícil identificar los acuerdos problemáticos desde una perspectiva BEPS). También existen discrepancias en cuanto al plazo de comunicación; algo que, como hemos visto, da lugar a algunos problemas: España, al aplicar los plazos de la Directiva, está transmitiendo esta información con retraso de acuerdo con los parámetros de la Acción 5 de BEPS.

Existen algunas limitaciones relativas a la efectividad de los diversos mecanismos de intercambio de información. El principal problema son aquellos puntos en que se mantiene un margen de discrecionalidad excesivo sobre qué acuerdos deben comunicarse, porque se deja a la decisión del Estado que emite el *ruling* el determinar si entra en el ámbito de aplicación del mecanismo de intercambio (hemos señalado algunos ejemplos, como los acuerdos sobre posibles regímenes preferenciales aún no analizados por el FPFP en la Acción 5 o los acuerdos con efectos transfronterizos indirectos en el caso de la Directiva). Otro punto de sombra es la posible existencia de acuer-

dos verbales. Los acuerdos quedan sujetos a la obligación de intercambio incluso aunque se concedan «informalmente» tanto en el ámbito de la Acción 5 (donde las «buenas prácticas» aprobadas de la Acción 5 señalan que los acuerdos deben siempre ser escritos, aunque se trata de meras recomendaciones no vinculantes) como de la Directiva. Aunque ello no suprime las evidentes dificultades para proceder a su control efectivo, si en un momento cualquiera tal práctica saliera a la luz, cabría adoptar medidas contra el Estado emisor incumplidor (en el ámbito de la OCDE) o sancionarlo por incumplimiento de la Directiva 2011/16/UE (en el ámbito de la Unión Europea).

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, Francisco, «Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28, 2005, pp. 1-40.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de 'tax rulings', y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, pp. 119-154.

HART, Herbert, *El concepto de Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 2004

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, «Diferentes enfoques para el intercambio automático de información», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2013, pp. 21-54.

MACARRO OSUNA, José Manuel, «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (tax rulings y APA) en el Plan BEPS y en el Derecho de la UE», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 413-424, 2017, pp. 43-84.

MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal… ¿y foral?», en MERINO JARA, Isaac, y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (eds.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*. IVAP. Oñati, 2016, pp. 208-232.

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*. Centro de Estudios Financieros. Getafe, 2013.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «The Role of Good Governance in the Tax Systems of the European Union», en *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 4/5, 2011, pp. 270-280.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», en *Revista española de Derecho financiero*, núm. 173, 2017, pp. 97-164.

MERINO JARA, Isaac, «Las propuestas previas de tributación», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017, pp. 9-15.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2017.

ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*. IBFD. Ámsterdam, 2002.

SANZ GÓMEZ, Rafael. *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2017

ISBN: 978-84-7777-556-0

SERRANO ANTÓN, Fernando, «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 419, 2018, pp. 5-58

STAPPEN, Dirk Van; OEPEN, Wolfgang; MOLLA, Eugena, «Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council», en *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23, núm. 1, 2017, pp. 9-14.

VAN DE VELDE, Elly, «Tax rulings in the EU Member States», Directorate General for International Policies, European Parliament, IP/A/ECON/2015-08, PE.563.447, noviembre de 2015.

ISBN: 978-84-7777-556-0

¿Puede BEPS acabar con la planificación fiscal mediante intangibles? *IP Box*, precios de transferencia y reformas fiscales en España y el País Vasco[1]

José Miguel MARTÍN RODRÍGUEZ[2]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. ¿QUÉ SITUACIÓN PROVOCA EL NACIMIENTO DE LA INICIATIVA BEPS?. 1 Algunos números que evidencian el problema. 2. Los Estados, «metidos en el ajo». III. LOS INTANGIBLES COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL. 1 ¿Qué es un intangible?..2 ¿Cómo se emplean los intangibles en la planificación fiscal agresiva. IV. ¿QUÉ SOLUCIONES PROPONE LA INICIATIVA BEPS PARA CORREGIR LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA MEDIANTE INTANGIBLES?. 1 Informe final de la Accion 5: sustantividad para corregir el carácter perjudicial de los regímenes de IP Box. 2 El Informe Final de las Acciones 8-10, cambios en las Directrices sobre precios de transferencia de intangibles. V.¿CÓMO HA AFECTADO LA INICIATIVA BEPS EN MATERIA DE INTANGIBLES A LA NORMATIVA DE ESPAÑA Y EL PAÍS VASCO?. 1 La reforma de los regímenes de IP Box. 2. Cambios en la normativa sobre precios de transferencia. VI. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

El sistema de fiscalidad internacional se ha demostrado incapaz de dar respuesta a la progresiva integración de las economías y los mercados nacionales y las múltiples posibilidades de planificación fiscal que esta interconexión permite. Los sistemas tributarios nacionales, con las herramientas existentes hasta ahora no podían dar respuesta a los medios que permitían a las multinacionales erosionar las bases imponibles nacionales y trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting*). Alcanzar el

[1] El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La estrategia para el mercado único digital europeo y sus consecuencias jurídico privadas, tributarias y penales», financiado por la Universidad de Málaga, PPIT.UMA.B1.2017/06.

[2] Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide.

ISBN: 978-84-7777-556-0

objetivo teórico de un sistema tributario, que es lograr que los beneficios tributen allí donde se generan se había convertido en una verdadera quimera

No obstante hemos tenido que esperar hasta una larga crisis económica y de déficit público (y deuda) para que los Estados que perdían recaudación por estos medios hayan destapado al gran público una situación que era conocida por todos los estudiosos de la fiscalidad internacional: las grandes multinacionales y en general cualquier empresa de una cierta envergadura emplea estrategias de planificación fiscal agresiva que le permiten reducir su tributación efectiva a niveles mínimos.

Tras años de intenso trabajo en el seno de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo) tenemos sobre la mesa un conjunto de medidas para combatir estos problemas que ponen en peligro la sostenibilidad del Estado de bienestar. La OCDE impulsó esta iniciativa que a principios del año 2013 cuando se publicó el primer documento en denunciar abiertamente estas prácticas: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.*

Pocos meses después proponía un plan de 15 medidas que suponen un giro copernicano en la visión de la fiscalidad internacional y que pretenden poner coto al empleo de estas técnicas elusivas por parte de las multinacionales: el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.*

A día de hoy ya están publicados los informes finales del Proyecto BEPS y estas acciones han comenzado a implementarse por los Estados que, en principio, han participado en su creación. Una de las características más destacadas de este proyecto, como no podía ser de otra manera, es su vocación de universalidad. De nada sirve que solo adopten estas medidas un grupo de Estados, pues las multinacionales seguirían encontrando caldo de cultivo en otros.

En este trabajo pretendemos analizar uno de los elementos que más posibilidades de planificación generan y, por tanto, que han estado más en el foco de la iniciativa BEPS: los intangibles. Estos intangibles reúnen dos características que los hacen especialmente propensos a la planificación fiscal agresiva, son enormemente móviles y además su valoración es muy compleja. Ambos ingredientes combinados facilitan que las multinacionales los transfieran por poco importe a territorios de baja tributación y desde allí los licencien a alto coste para erosionar las bases de empresas del grupo situadas en territorios de elevada tributación[3]. Además de esta estrategia, vinculada a los precios de transferencia, observaremos como los Estados, dada su alta movilidad, han tratado de atraer las rentas procedentes de intangibles mediante regímenes preferenciales que no exigían el desarrollo de actividades sustanciales. En este trabajo analizaremos la respuesta de BEPS a ambos problemas y como las normativas del Impuesto sobre Sociedades en territorio común y en los territorios históricos del País Vasco han acogido sus principios.

[3] ESTEVE PARDO, María Luisa, «Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 364.

II. ¿QUÉ SITUACIÓN PROVOCA EL NACIMIENTO DE LA INICIATIVA BEPS?

Uno de los problemas de partida es que el sistema tributario internacional estaba ideado para gravar activos físicos y beneficios de actividades de economía real en función de la localización. En la actualidad en cambio, la facilidad para trasladar los beneficios mediante operaciones intragrupo, la predominancia de los activos intangibles como generadores de valor o el alcance internacional de las actividades ha roto las costuras de un traje diseñado para lo local, lo físico y lo fácilmente valorable.

La actitud de las multinacionales en relación al desarrollo de estrategias de planificación fiscal agresiva, por las cuales evitaban pagar por los beneficios allí donde estos se generaban, gracias a las limitaciones del sistema de fiscalidad internacional puede resumirse en una sola frase[4]:

> «*We're not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral*»
>
> (no les estamos acusando de ser ilegales, les estamos acusando de ser inmorales)

1. Algunos números que evidencian el problema

La implicación del Reino Unido a la hora de evidenciar estas prácticas, si bien no deja de resultar paradójica por su condescendencia respecto a algunos paraísos fiscales (especialmente las Islas del Canal), está en parte amparada por las sorprendentes cifras de tributación efectiva de algunas multinacionales en el Reino Unido en la era «pre-BEPS»

- Starbucks apenas había tributado 8,6 millones de libras sobre sus beneficios en el Reino Unido en los últimos 14 años con cifras de ventas anuales superiores de 3.000 millones de libras[5].
- Google en el año 2012 igualmente apenas alcanzó los 30 millones de libras sobre una cifra de negocio teórica de 5.000 millones de libras (que en la práctica eran apenas 500 millones dado que Google UK no era en último término más que un comisionista)[6].
- Facebook fue también tildado de *disingenuous and immoral* (falso e inmoral) por eludir impuestos en Reino Unido al tributar únicamente 238.000 libras por unos ingresos de 175 millones de libras en el año 2012[7].

---

[4] Esta frase fue pronunciada por la presidenta del Public Accounts Committe del Parlamento Británico Margaret Hodge dirigiéndose a Matt Brittin, director de operaciones de Google en el Norte de Europa durante la comparecencia en que este defendía la legalidad de las operaciones realizadas por su grupo multinacional para minimizar la tributación en el Reino Unido (y el resto del mundo).

[5] «Starbucks 'paid just £8.6m UK tax in 14 years'», *BBC News*, 16 de octubre de 2012.

[6] «Google pays £21.6m tax in UK, where revenues are $5.6bn», *Financial Times*, 24 de julio de 2014.

[7] «Facebook accused of taking UK for a ride over taxes», *The Guardian*, 10 de octubre de 2012.

ISBN: 978-84-7777-556-0

La facturación de estas grandes multinacionales, y sus beneficios, no ha hecho sino crecer en la última década, si bien han conseguido mediante su planificación fiscal agresiva no tributar por ellas y acumular grandes bolsas de dinero en paraísos fiscales

No solo estos paraísos concentran el flujo de capitales en el mundo, el problema es que en el seno de la propia Unión Europea existen Estados miembros tan consolidados como Irlanda, Países Bajos o Luxemburgo que sin estar en esta lista de paraísos fiscales (caracterizados por la ocultación de patrimonios y operaciones de forma opaca, sin intercambio de información) han sido (y son) actores de este juego de planificación fiscal agresiva, jugando demasiadas veces, «al borde del fuera de juego».

En el caso de Luxemburgo es conocida la práctica de los *Tax rulings*, acuerdos preferentes tributarios con las multinacionales[8]. Irlanda y los Países Bajos son copartícipes de una de las estrategias de elusión más comunes (y efectivas) en el mundo: *Double Irish with a Dutch Sandwich*[9].

Los números, insistimos, son aberrantes, por lo que tiene cierta lógica que una vez conocidos por los ciudadanos estos se alcen exigiendo una mayor justicia en la distribución de la carga tributaria (¿o no lo han hecho?), pensemos que las estimaciones del impacto de las prácticas denunciadas por BEPS en la recaudación tributaria de los Estados puede superar los 250.000 millones de dólares anuales.

2. Los Estados, «metidos en el ajo»

Ante lo abrumador de las cifras y los efectos sobre la economía mundial es obligado preguntarnos si realmente los Estados desconocían estas prácticas. Lo cierto es que estas conductas «pre-BEPS» eran conocidas tanto por los expertos en fiscalidad internacional como por las propias autoridades fiscales, pero existía una cierta condescendencia en un contexto de continuo crecimiento económico. La crisis y las medidas fiscales restrictivas, que han incidido especialmente sobre las rentas medias, configuraron un escenario público mucho más proclive a denunciar esta situación.

De hecho, como denuncia la doctrina, los mismos gobiernos que ahora pretenden gravar de forma más onerosa la actividad de las multinacionales no han cesado (ni cesan) de ofrecerles beneficios tributarios como sucede por ejemplo con los regímenes de *patent box* que analizaremos en este capítulo[10]. Se confirma así que no solo estamos ante un problema de planificación fiscal agresiva de las multinacionales. Si los Estados no aplican con rigor las normas anti-elusión para frenar el empleo ventajoso de

[8] Nos remitimos en este sentido a los restantes capítulos de esta obra que se ocupan de forma más concreta de los *tax rulings*.

[9] La estructura es compleja, pero básicamente permite trasladar desde dos empresas irlandesas, una de ellas gestionada desde un paraíso fiscal (Islas Caimán o Bermudas son las preferidas), empleando como conducto una sociedad holandesa, la mayoría de los beneficios, no solo de la operativa de las multinacionales en Europea, sino incluso de Estados Unidos.

[10] CARBAJO VASCO, Domingo. «El Plan de Acción de la Iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, p. 67.

las estructuras jurídicas internacionales, si no todos lo hacen con la misma intensidad o, simplemente, se sitúan a diferentes lados del campo de juego, se crea el escenario ideal para una competencia fiscal desleal entre Estados[11].

Las multinacionales, por su capacidad para deslocalizar segmentos concretos de la actividad, trasladar recursos entre las diferentes filiales o establecimientos permanentes y, en definitiva, aprovechar todos y cada uno de los instrumentos de la planificación fiscal (precios de transferencia, subcapitalización, etc.) son especialmente sensibles a la oferta de incentivos fiscales[12]. La competencia fiscal desleal apunta a ellas; ellas, como no, responden con gusto a las posibilidades de ahorrar miles de millones de euros con este juego.

III. LOS INTANGIBLES COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

En este juego perverso de la planificación fiscal agresiva ha tenido un papel fundamental, como apuntamos anteriormente, el cambio en el modo de hacer negocios, el desplazamiento de los medios de creación de valor, en definitiva la entrada en juego de los intangibles. Los informes de valoración de intangibles realizados por la consultora Ocean Tomo así lo atestiguan, mientras que en el año 1975 solo el 20% de la valoración de las empresas del índice S&P 500 eran activos intangibles, en el año 2015 ese porcentaje se ha elevado al 84%[13].

1. ¿Qué es un intangible?

Dada su relevancia en el modelo económico actual debemos plantearnos de forma obligada la pregunta: ¿qué es un intangible? Por su propia definición es todo aquel activo de la empresa que no puede ser percibido físicamente, que es inmaterial. Su relevancia en un entorno empresarial caracterizado por una constante evolución tecnológica es indudable pero su identificación y valoración es muy compleja. De hecho su propio concepto varía en función del marco jurídico en el que nos movamos (contabili-

---

[11] Así lo advertimos en nuestra obra anterior: MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea,* Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, Capítulo 1, apartado 6.3 *in fine*.

[12] KIEKEBELD, Ben, *Harmful tax competition in the European Union,* Wolters Kluwer, Rotterdam, 2006, p. 5. Como indica AVI-YONAH, que las multinacionales gozaran de una tributación reducida podría estar justificado si se localizaran en jurisdicciones con un limitado sector público, lo que las obligaría a aumentar su inversión o les haría reducir sus beneficios ante el limitado acceso a infraestructuras, capital humano o tecnología. Sin embargo, esta ecuación se vuelve a romper desde el momento en que los Estados atraen a estas empresas mediante incentivos específicos manteniendo elevados niveles sobre las bases menos móviles. AVI-YONAH, Reuven, «Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State», *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Harvard Law School, núm. 4, 2000, p. 47.

[13] OCEAN TOMO, «2015 Annual Study of Intangible Asset Market Value», Disponible en: www.oceantomo.com. Última consulta: 1 de marzo de 2018.

ISBN: 978-84-7777-556-0

dad, propiedad intelectual, fiscalidad, etc.). Sí es verdad que siguiendo la clasificación de Lagarden podemos identificar tres categorías: capital intelectual, activos intangibles y propiedad intelectual[14]. En la primera identificamos elementos como la reputación empresarial, el capital humano, las sinergias organizativas o las relaciones con proveedores y clientes. En segundo lugar los activos intangibles como el *know how*, la cultura empresarial, las buenas prácticas o los procesos internos y tecnológicos. Por último, los intangibles dentro de la propiedad intelectual como patentes, marcas, bases de datos, diseños, etc. La base del problema es que solo estos últimos (propiedad intelectual) son objeto de transacciones entre partes independientes por lo que valorar mediante los precios de transferencia las operaciones en el seno de un grupo multinacional resulta muy complicado (he ahí una gran laguna que facilita la planificación fiscal agresiva)[15].

A la luz de la evolución tecnológica y del modo de hacer negocios en los últimos años la propia OCDE ha adaptado el concepto de intangible en el curso de su iniciativa BEPS, concretamente en el párrafo 6.6 del nuevo Capítulo VI de las Directrices sobre Precios de Transferencia contenido en el Informe Final de las Acciones 8-10 del Paquete BEPS. Así se entenderá por intangible:

a) Aquello que no se considere activo material ni activo financiero;
b) Que sea susceptible de apropiación o ser controlado para su uso en actividades comerciales;
c) Que su uso o transferencia puede ser compensado si se produjera en una operación entre partes independientes en circunstancias comparables.

Esta concepción de los intangibles trata de huir de la formalidad inherente a la naturaleza legal o contable de los mismos[16] o de la exigencia de formas concretas de protección del mismo. Realmente no nos encontramos ante una definición «abierta», sino «informal», en el sentido de que sí se especifican los elementos que caracterizan a un intangible, pero estos no se limitan a cuestiones formales, sino a su efecto sobre la realidad empresarial. Existirían problemas asociados tanto a una definición demasiado amplia, que podría dar lugar a exigir compensación por determinadas operaciones entre partes vinculadas en circunstancias en las que no se exige la misma entre empresas independientes; como a una definición estricta, que impida recibir la compensación de mercado equivalente por determinadas operaciones entre partes vinculadas.

---

[14] LAGARDEN, Martin. «Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead?, *International transfer pricing Journal*, Vol. 21, 2014, pp. 333-334..

[15] Problema al que hace mención ESTEVE PARDO, María Luisa, «Intangibles y precios de transferencia…», *op cit*, p. 369.

[16] Tal y como se señala en el párrafo 6.7 «whether an item should be considered to be an intangible for transfer pricing purposes (…) can be informed by its characterisation for accounting purposes, but will not be determined by such characterisation only». En un sentido similar se expresa el documento en relación a la naturaleza fiscal como gasto o activo amortizable de dicho intangible. *OCDE Transfer Pricing Guidelines*, OECD Publishing, París, 2017, par. 6.7.

En nuestra opinión estamos ante un avance positivo respecto a la rígida enumeración formulada por la OCDE en documentos anteriores[17]. No obstante, es necesario un profundo análisis para apreciar cuándo existe un intangible, cuándo este está siendo usado o transferido y sobre todo cuándo y cómo contribuye a la cadena de valor de la empresa de forma relevante[18]. Si desde una perspectiva comparada se observa que no se puede aislar el efecto de un intangible por sí mismo o en conexión con otros elementos de la empresa, entonces estamos ante intangibles que difícilmente podrán valorarse.

A pesar de partir de una concepción *informal* de intangible las Directrices sí que exponen a título ilustrativo un conjunto de elementos que con carácter general pueden entrar dentro de la concepción de intangibles. Para sus respectivas definiciones nos remitimos al propio documento, pero sí queremos señalarlos a título ejemplificativo: patentes, *know-how*, secretos comerciales, marcas, nombres comerciales, símbolos, concesiones, licencias o el fondo de comercio.

En las *Transfer Pricing Guidelines* la propia OCDE, con el fin de sintetizar, subdivide los intangibles en dos grupos principales: *marketing intangibles* y *trade intangibles*[19]*.* En los primeros se incluyen aquellos intangibles relacionados con actividades de marketing que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio con un importante valor promocional. Entre ellos marcas, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes o datos de clientes. Los *trade intangibles* son definidos en sentido negativo respecto a los anteriores: todo aquel intangible que no sea considerado *marketing intangible*[20].

Igualmente la OCDE aboga en el Informe Final de la Acción 5 porque, bajo el enfoque del nexo, únicamente puedan acceder a los regímenes preferenciales de *IP Box* las patentes y otros activos intangibles funcionalmente equivalentes cuando gocen de protección legal y estén sujetos a similares procesos de autorización y registro. En concreto, a patentes en un sentido amplio, software registrado y otros activos de propiedad intelectual útiles, novedosos y no evidentes, (aunque en el caso de estos últimos será necesario un proceso de certificación con una agencia gubernamental independiente de la Administración tributaria); igualmente de forma específica excluye los *marketing intangibles*, como las marcas, del acceso a estos beneficios[21].

---

[17] En concreto el párrafo 6.2 de la anterior versión de la Directrices señalaba que a efectos del capítulo VI el término«intangible property» incluía «rights to use industrial assets such as patents, trademarks, trade names, designs or models. It also includes literary and artistic property rights and intellectual property such as know-how and trade secrets».

[18] Como señala KOFLER, la OCDE y sus Estados miembros han apostado firmemente desde su propuesta de modificación de las Directrices de 30 de julio de 2013 por alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor. KOFLER, Georg, «The BEPS Action Plan and Transfer Pricing: The Arm's Length Standard Under Pressure?», *British Tax Review*, núm. 5, 2013, pp. 654.

[19] «OCDE Transfer Pricing Guidelines», *op. cit*., par. 6.16.

[20] *Ibidem* pp. 27 y 30.

[21] OCDE, «Informe Final Acción 5», *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, pp. 28-29.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2. ¿Cómo se emplean los intangibles en la planificación fiscal agresiva?

La clave en la configuración de un intangible es que sea susceptible de apropiación o control y que su uso, por el valor que genera, sería compensado económicamente de producirse entre partes independientes. Resulta lógico que si una entidad ofreciera un intangible en el mercado libre tendría como principal objetivo de planificación fiscal conseguir que los beneficios que genera la explotación del intangible tributen al mínimo posible.

2.1. El punto de partida, el empleo de intangibles en grupos transnacionales

El problema surge cuando una entidad, generalmente multinacional, es titular de intangibles y no los ofrece en el mercado libre, sino que son potencialmente empleados a nivel intragrupo (principalmente las dos primeras categorías de intangibles: capital intelectual y activos intangibles, excluyendo la propiedad intelectual); en este caso el objetivo pasa a ser minorar la tributación total del grupo. Conforme a este objetivo, surge una de las estrategias más obvias para erosionar las bases imponibles en los Estados de mayor tributación y trasladar sus beneficios a territorios de mínima tributación: fijar pagos intragrupo por el uso de los intangibles (cánones o *royalties*) desde entidades del grupo presentes en los primeros Estados a otra entidad del grupo presente en un Estado de baja tributación donde se habrá trasladado la titularidad de los intangibles. En ocasiones además el desarrollo de los intangibles en Estados de alta tributación es financiado desde entidades en Estados con baja tributación para sumar otra forma de erosión, vía gastos financieros, a las bases imponibles.

Como advertimos anteriormente, no debemos olvidar que detrás de esta estrategia de las multinacionales, está la competencia fiscal desleal entre Estados por atraer la titularidad de dichos intangibles a su territorio ofreciendo regímenes fiscales preferenciales a las rentas generadas por los mismos. La movilidad de los factores es clave para el desarrollo de estas dinámicas de competencia fiscal perjudicial; y nada hay más móvil que un intangible, que puede trasladarse de una jurisdicción a otra, al mejor postor, mediante la firma de un simple contrato.

Las empresas no adoptan las decisiones en relación a la ubicación de sus intangibles realizando un análisis coste-beneficio de los servicios ofertados en una jurisdicción, pues únicamente están interesadas en trasladar bases móviles que no exigen una infraestructura de servicios públicos. En este hecho está el germen de la competencia desleal ya que los Estados ofrecen incentivos orientados únicamente a la atracción de estas bases más móviles, minimizando los efectos sobre su balance presupuestario al limitarlo a sectores muy concretos, como en este caso los intangibles[22]. El objetivo es claro, conseguir atraer más recaudación del exterior de la que se pierde internamente por reducir el gravamen aplicable a dichas rentas.

[22] SCHÖN, Wolfgang, «Tax Competition in Europe – General Report», en AAVV., *Tax Competition in Europe,* Coordinador: Wolfgang Schön), Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, pp. 6-7.

2.2. Los regímenes de *IP Box*

En este escenario de competencia fiscal surgen las conocidas como «*IP box*» o «*Patent box*», sistemas de incentivos que reducen la tributación efectiva de las rentas obtenidas por la explotación de determinados intangibles en un Estado, muy por debajo de los tipos ordinarios aplicables a los beneficios empresariales, en lo que supone una clara derogación del régimen general. Los regímenes vigentes en cada jurisdicción se diferencian, además de por el nivel de los incentivos, en función de las entidades que pueden beneficiarse del mismo, de las categorías de intangibles incluidas o del tipo de rentas que se pueden acoger a dichas reducciones o tipos bonificados[23].

Antes de continuar debemos realizar una par de precisiones. En primer lugar, las *IP Box* constituyen un incentivo relativamente reciente a la renta o los activos generados en el proceso de I+D+i como resultado de la explotación o comercialización de sus resultados, son los llamados *output incentives*. Con anterioridad ya estaban consolidados en muchos ordenamientos los conocidos como *input incentives*, deducciones por gastos en I+D+i, amortización libre de elementos afectos a estas actividades, y en general cualquier incentivo dirigido a alentar la inversión en un punto anterior del proceso[24]. La característica principal del *IP Box* como *output incentive* es que promueven de forma adicional la explotación y comercialización de los resultados obtenidos en el proceso de desarrollo e innovación tecnológica[25].

En segundo lugar, como ya hemos advertido, no todos los intangibles son incluidos en estos incentivos, siendo la propia OCDE la que sugiere en el Informe Final de la Acción 5 limitarlos a patentes y otros activos intangibles funcionalmente equivalentes cuando gocen de protección legal. Es por ello que en muchas ocasiones podemos simplificar el calificativo de los regímenes de *IP Box* (sobre toda la propiedad intelectual) a *Patent Box* (solo sobre patentes y activos equivalentes).

Por lo que respecta a la normativa vigente en territorio común, la delimitación de los intangibles se realiza en un doble sentido, positivo y negativo. Aquellos que pueden gozar de la reducción son enumerados en el art. 23.1 LIS:

> «Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas»

---

[23] SANZ GÓMEZ, Rafael, «The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective», *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 12, 2015, p. 4.

[24] GIL GARCÍA, Elisabeth., «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2016.

[25] RAMOS HERRERA, Antonio José, «La necesaria racionalización de los incentivos fiscales a las rentas derivadas de la cesión de patentes y otros activos inmateriales (el denominado régimen de *patent box*)», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 349.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Paralelamente en el actual apartado 23.5 del mismo precepto (anterior art. 23.4) indica aquellos excluidos:

> (...) las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

La normativa de las tres provincias vascas, en cambio, contiene exclusivamente en el párrafo cuarto del art. 37.1 una delimitación negativa. Si bien en principio resulta idéntica a la del apartado 23.5 LIS (marcas, obras literarias, artísticas o científicas, derechos personales susceptibles de cesión) solo aparta de los beneficios a las rentas provenientes de programas informáticos «de exclusiva aplicación comercial» y no menciona los equipos industriales, comerciales o científicos, excluidos en la normativa común.

Esta decisión de no incluir una relación positiva de elementos parece estar justificada en el empleo de una fórmula abierta, remitiendo a un reglamento la posible determinación de qué activos intangibles dan derecho a la aplicación de la reducción. No obstante, no podemos estar más de acuerdo con MARTÍNEZ BÁRBARA cuando advierte que esta indeterminación colisiona frontalmente con las exigencias del Informe Final de la acción 5 de BEPS que examinaremos a continuación[26].

En relación a la naturaleza de los regímenes de *IP Box* observamos un doble propósito: por un lado estimular las actividades de I+D+i y la transferencia de tecnología y por otro atraer o retener rentas de gran movilidad. Este tipo de régimen se ha desarrollado principalmente a nivel europeo donde está presente en las legislaciones de hasta 12 Estados miembros, entre ellos España, donde conviven nada menos que 5 regímenes diferentes (si bien los de las tres provincias vascas son prácticamente idénticos).

En el caso de España, el primer régimen de *IP box* entró en vigor el 1 de enero de 2008 tras introducirse un nuevo artículo 23 mediante la Ley 16/2007 en el entonces vigente, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (vigente hasta el 1 de enero de 2015)[27]. En su momento la Disposición Adicional Novena de dicha Ley condicionaba la vigencia del régimen a su compatibilidad con el Derecho de la UE, confirmada poco después (febrero de 2008) por la Comisión Europea[28].

---

[26] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box y los regímenes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 234, 2017.

[27] Su vigencia estaba condicionada a su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado, siendo confirmada el 13 de febrero de 2008 a través del Documento de la Comisión Europea C(2008) 467 final «State aid N 480/2007 - Spain - The Reduction of Tax from Intangible Assets».

[28] Documento de la Comisión Europea «State aid N 480/2007-Spain-The Reduction of Tax from Intangible Assets», Bruselas, 13 de febrero de 2008, C(2008)467 final.

Dicho precepto, en su última versión introducida por la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013, de 27 de septiembre), recogía una reducción para las rentas procedentes de determinados activos intangibles del 60% de su importe sin el límite cuantitativo anterior[29]. Medidas similares estaban previstas en las respectivas Normas Forales de las tres provincias vascas, con reducciones de hasta el 60% cuando la propiedad intelectual o industrial hubiera sido desarrollada por la propia entidad[30]. Con tipos nominales en torno al 30% (28% para el País Vasco) el tipo nominal efectivo se situaba entonces en torno al 11-12%.

En un plano subjetivo todas las entidades que cumplan con los requisitos previstos en la norma podrán disfrutar del incentivo[31], independientemente del tamaño, su configuración legal o el sector que operen, por lo que se descarta su carácter selectivo. Igualmente podrán acceder a él entidades que tributen en el IRNR e incluso sujetos pasivos en régimen de estimación directa en el IRPF[32].

A pesar de este evidente incentivo, el número de contribuyentes que lo ha venido aplicando es muy limitado, limitándose casi en exclusiva a grandes empresas, por las complejas estructuras organizativas y relaciones contractuales necesarias, poco adaptadas a la realidad del mercado o la incertidumbre respecto a la certificación de los proyectos[33].

La citada reforma del art. 23 operada por la Ley de Emprendedores pretendía alentar su aplicación, ampliando su objeto a los supuestos de transmisión de los activos intangibles[34] (con reducción del 40%) y mejorando la seguridad jurídica mediante la posibilidad

---

[29] En la anterior versión del incentivo el porcentaje de reducción aplicable era del 50%, se aplicaba sobre los ingresos procedentes del intangible, no sobre la renta neta y no podía superar seis veces el coste de generación del activo.

[30] Llama la atención la inexistencia de la ley como fuente normativa en los ordenamientos forales. En este sentido, si bien la norma foral posee con carácter general el carácter y valor de un reglamento, en el ámbito tributario como resultado del Concierto Económico, absorbe a la ley, transformándose la reserva de ley en reserva de norma foral. En suma, «la norma foral, teniendo en cuenta el órgano del que procede, el procedimiento de elaboración y aprobación, y la materia sobre la que se despliega, equivale a la ley (aunque se insiste, no sea tal) en cuanto a la ordenación financiera y tributaria atribuida a los distintos territorios históricos». *Vid.* RODRIGO RUÍZ, Marco Antonio, *Las fuentes del Derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Edersa, Madrid, 2006.

[31] Art. 23.2 en su redacción actual:

«a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.»

[32] GIL GARCÍA, Elisabeth, *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 397.

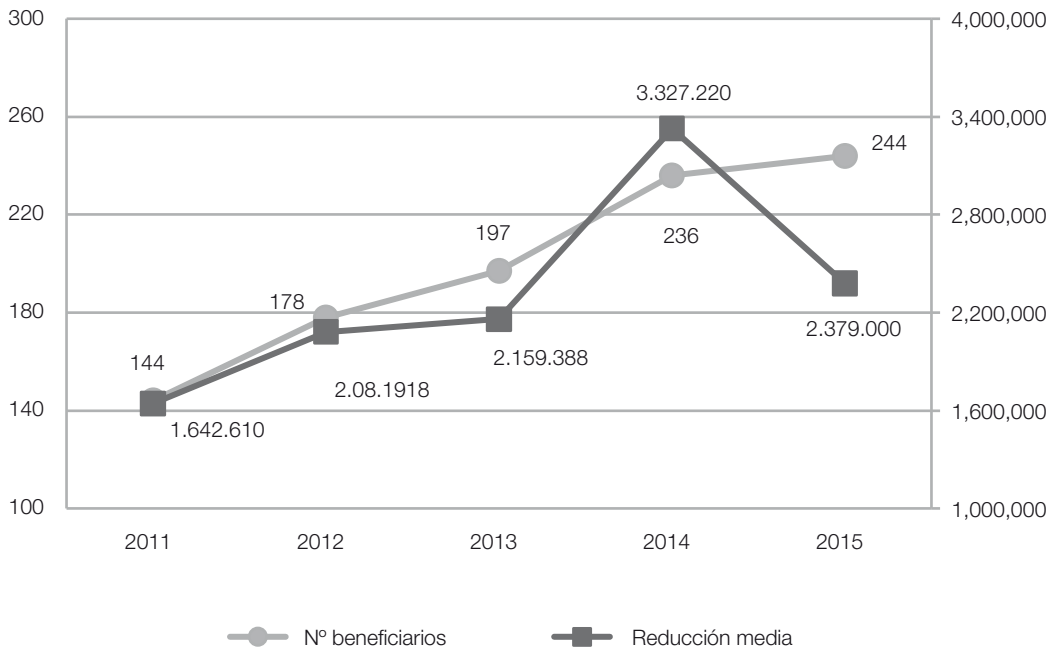
[33] *Ibidem*.

[34] En este sentido SALGADO BARCA y PALLARÉS RODRÍGUEZ aprecian que al permitir aplicar el incentivo a patentes adquiridas «el legislador parece respaldar ahora un nuevo fin, en mayor medida centrado en la

ISBN: 978-84-7777-556-0

de realizar acuerdos previos de valoración y calificación con la Administración[35]. Desde la reforma (vigente en el ejercicio 2014) se puede observar, como vemos en el siguiente gráfico, un repunte tanto del número de contribuyentes que aplica la reducción como del importe medio por contribuyente (aunque este ha bajado drásticamente en 2015.

Gráfico 1
Estadísticas aplicación art. 23 LIS – Ejercicios 2011-2015



Fuente: Estadísticas del Impuesto de Sociedades - AEAT

En todo caso, mucho más agresivos que el régimen español y el de los territorios históricos, eran los sistemas de *IP box* vigentes en Bélgica (6,8% de tipo efectivo), Holanda (5% de tributación), Luxemburgo (5,56% de tipo efectivo) o Chipre (2-2,5% de tipo efectivo) con reducciones/exenciones del 80% de las rentas procedentes de los intangibles.

A la vista de estos números no podemos culpar a las entidades de trasladar la titularidad formal de los intangibles al Estado donde las rentas por la explotación de los mismos gozaran de un mejor trato fiscal. De hecho, la combinación perfecta que

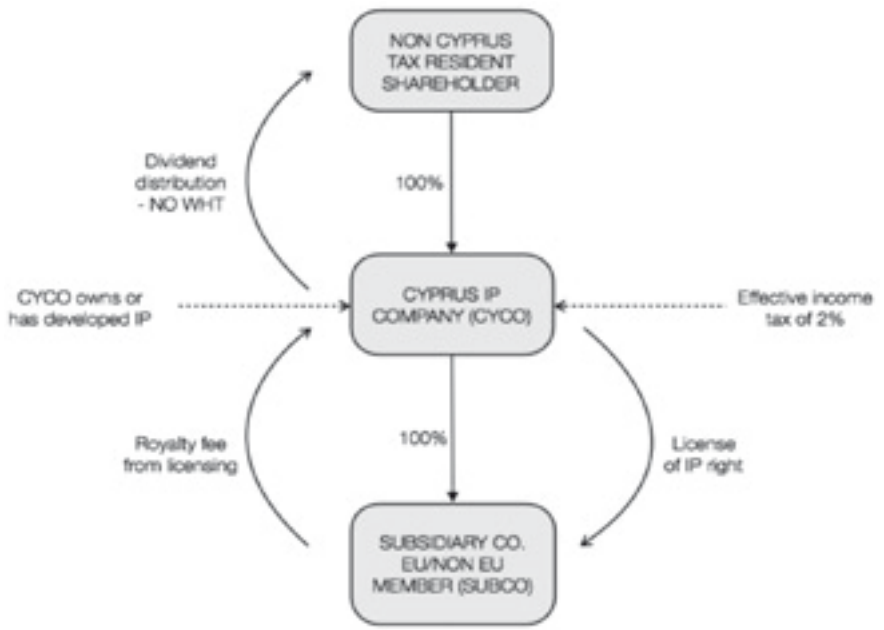
comercialización de la I+D+i existente y buscando ser más competitivos en materia fiscal con la finalidad de atraer inversiones extranjeras a nuestro país (…) se ha pasado de tratar de fomentar la I+D+i, a hacer atractiva España para invertir en ella». *Vid.* SALGADO BARCA, María Belén y PALLARÉS RODRÍGUEZ, María del Rosario, «El Patent Box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS», *Quincena fiscal*, núm. 19, 2014.

[35] En el último apartado de este trabajo examinaremos los últimos cambios producidos en este régimen tanto en la normativa de territorio común como en la de los territorios históricos a raíz de la iniciativa BEPS.

alienta la concentración de los intangibles en una jurisdicción concreta es aquella que incluye tipos nominales generales reducidos, deducibilidad vía amortización de los intangibles adquiridos, regímenes especiales para las rentas procedentes de la explotación (*IP box*) y retenciones mínimas o inexistentes en el Estado de la fuente (*withholding tax*) sobre las rentas procedentes de cánones (*royalties*)[36].

En el siguiente gráfico se puede observar un esquema clásico que canaliza el flujo de rentas entre entidades de un mismo grupo situando los intangibles en Chipre, con un régimen de IP box que limita la tributación al 2% (2,5% en la actualidad tras elevar el tipo general al 12,5%). Se erosionan las bases en los Estados del cuadro inferior (SBUCO), generalmente de alta tributación, mediante el pago de *royalties* a la entidad situada en Chipre (CYCO). Los beneficios generados se trasladan posteriormente a la matriz, generalmente situado en otro Estado miembro de la UE, beneficiándose de los efectos de la Directiva Matriz-filial (no tributación del dividendo percibido por la matriz, y ausencia de retención en origen sobre la distribución del dividendo).

Gráfico 2
Esquema de explotación del régimen IP box en Chipre



Fuente: Worldtax.com

[36] CHURTON, Sarah y OTROS, «The impact of BEPS on intangible assets», *BEPS Is Broader Than Tax: Practical Business Implications of BEPS*, International Tax Review, 2016, pp. 23-29. En el caso de la Unión Europea la Directiva de intereses y cánones garantiza la ausencia de retenciones en los pagos de royalties intragrupo por lo que se convierte en un escenario ideal para el desarrollo de la planificación fiscal con intangibles. En este sentido: EVERS, Lisa, *Intellectual Property (IP) Box Regimes, Tax Planning, Effective Tax Burdens and Policy Options*, Doctoral Thesis, Centre for European Economic Research, 2014, p. 39.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.3. El pago de royalties artificialmente elevados al titular de los intangibles

En el esquema de explotación de intangibles para minimizar la factura fiscal global del grupo el primer ingrediente es el régimen preferencial sobre las rentas procedentes de intangibles (*IP box*), trasladando el derecho a los beneficios de su explotación mediante diferentes contratos a territorios donde los *royalties* tributan a tipos mínimos, sin que realmente se desarrollen actividades adicionales más allá de su mera titularidad, es decir, sin sustancia económica.

Igual de relevante para alcanzar el objetivo global es erosionar las bases de Estados de mayor tributación desde los que se pagaban importes altísimos por el uso de marcas, *know-how,* patentes o cualquier otra forma de intangibles, inflando los denominados precios de transferencia por el uso de los mismos. La regla general en materia de precios de transferencia ha sido el principio *arm's lenght* o de plena competencia, plasmado en el art. 9 del Modelo de Convenio OCDE:

> «La cuantía de los beneficios imponibles obtenida por una empresa en una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada es conforme al principio de libre competencia si las condiciones de dichas operaciones no difieren de aquéllas que serían acordadas por empresas independientes en operaciones comparables llevadas a cabo en circunstancias comparables»

El principal problema para aplicar este principio en relación a los intangibles es la complejidad de estos y la ausencia de elementos de comparabilidad entre las operaciones desarrolladas dentro del grupo y otras similares entre empresas independientes[37]. Aprovechándose en parte de esta dificultad, las multinacionales han creado un entramado contractual muy complejo en el ámbito de los intangibles que separa formalmente la propiedad, la asunción de riesgos o la financiación de los intangibles de otras funciones críticas como el control sobre esos mismos riesgos, la negociación o las decisiones de inversión. Una división en ocasiones artificial que no podemos encontrar entre partes independientes y que dificulta la determinación de los precios de transferencia a la hora de valorar cada una de estas funciones separadamente.[38]

---

[37] Tal y como señala KING, los elementos vinculados a la propiedad intelectual son *inherently distinctive*. Véase: KING, Elizabeth, *Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*; Springer, Nueva York, 2009, p. 24. En la misma línea otros autores ya advertían años atrás de la dudosa práctica de las administraciones tributarias de exigir documentar operaciones vinculadas conforme a evidencias de operaciones entre partes independientes. HIGINBOTHAM, Harlow y LEVEY, Marc, «When Arm's Length Isn't Really Arm's Length: Issues in Application of the Arm's Length Standard», *Intertax*, Vol. 26, 1998, p. 235.

[38] Para autores como AVI-YONAH la propia existencia de las multinacionales demuestra que el *arm`s length principle* no refleja la realidad económica porque dicha existencia está relacionada con el disfrute de ventajas comerciales y no comerciales derivadas de su estructura. Si se obliga a las multinacionales a interiorizar los costes equivalentes a situaciones de libre competencia se les estaría privando de estos beneficios. *Vid.* AVI-YONAH, Reuven, «The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S.

Un método habitual son los denominados *cost contribution arrangement* (CCA), un contrato para el desarrollo de un intangible por el que una parte realiza un desembolso inicial para adquirir los derechos al uso del intangible y a la par mantiene el compromiso a realizar aportaciones para financiar la investigación y desarrollo que realizará otra empresa del grupo que es la titular del mismo con la que compartirá algunos costes[39]. Evidentemente en este tipo de contratos tanto el importe del pago inicial como la proporción de costes a financiar son factores que, de no valorarse adecuadamente, permiten un amplio juego de planificación fiscal[40].

Un claro ejemplo del empleo de precios de transferencia sobre intangibles desorbitados para erosionar las bases de otro Estado y trasladar los beneficios a territorios de mínima tributación es el caso Starbucks, destapado a raíz de una denuncia de la Comisión en materia de Ayudas de Estado contra los Países Bajos por ofrecer a la entidad un *ruling* preferencial. Sin entrar en detalles ante la complejidad del asunto, la Comisión Europea a través de su Decisión (UE) 2017/502 de 21 de octubre de 2015 declaró como ayuda ilegal los acuerdos de valoración de precios de transferencia firmados por los Países Bajos con Starbucks, entre otros motivos porque se permitía el pago de cánones irrealmente inflados por el empleo de la fórmula de tostado de café a otras entidades del grupo, en concreto con destino a una entidad en Reino Unido exenta de tributación.

IV. ¿QUÉ SOLUCIONES PROPONE LA INICIATIVA BEPS PARA CORREGIR LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA MEDIANTE INTANGIBLES?

Desde el nacimiento de la iniciativa BEPS en el año 2013 uno de los principales ejes de trabajo ha sido el tratamiento fiscal de los intangibles. A continuación nos vamos a centrar en los Informes finales de la Acción 5, cuyo cometido es contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad y, por supuesto, la acción 8 en materia de precios de transferencia sobre intangibles (el informe final es conjunto con las acciones 8 a 10). No obstante lo cierto es que son varias las acciones de BEPS que de un modo u otro tratan cuestiones relacionados con los intangibles. Empezando por la Acción 1 y los desafíos fiscales que plantea la economía digital, en los que influyen especialmente su apoyo en los intangibles para la

---

International Taxation», *Law & Economics Working Papers*, University of Michigan Law School, 2007, p. 24.

[39] KOFLER, Georg, «The BEPS Action Plan and Transfer Pricing…», *op. cit.*, p. 653.

[40] Como advierte BAURNER, la OCDE ha aproximado el régimen de los Cost Contribution Arrangementes al sistema de «cost Sharing» de Estados Unidos pero sin coordinarlos, creando confusión por las diferencias evidentes entre ambos sistemas. La incertidumbre sobre la aplicar alguno de los sistema puede traducirse en potenciales situaciones de doble imposición o de doble no imposición, volviendo a colocarnos en la posición de salida de BEPS. *Vid.* BRAUNER, Yariv, «Changes? BEPs, Transfer Pricing for Intangibles, and CCAS», *Legal Studies Research Paper*, University of Florida, Levin Collegue of Law, núm. 16, 2014, p. 30.

ISBN: 978-84-7777-556-0

generación de valor. Igualmente conectada están la acción 12 sobre comunicación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva o, por supuesto, la acción 13 sobre documentación de los precios de transferencia.

1. Informe final de la Accion 5: sustantividad para corregir el carácter perjudicial de los regímenes de *IP Box*

A continuación vamos a examinar con cierto detalle cuál es la propuesta de la Acción 5 para identificar y mitigar los efectos perjudiciales de los regímenes de IP Box. No obstante consideramos oportuno antes valorar como los incentivos al I+D+i se transforman en un instrumento potencialmente perjudicial

1.1. Los sistemas de *IP Box*, ¿Incentivan el I+D+i?

En el marco económico actual la intervención del Estado en pos de las actividades de I+D+i no solo resulta conveniente sino casi obligatoria. De hecho el ambicioso plan de inversiones de la Unión Europea enmarcado en el Plan Horizonte 2020 apunta claramente en esta dirección[41]. Los poderes públicos realizan una labor necesaria al fomentar la inversión o al configurar incentivos en favor del I+D+i, especialmente por crear un escenario que mitiga los riesgos vinculados la actividad de innovación y facilita su financiación, muchas veces puesta en cuestión por la habitual lógica cortoplacista de los inversores. Toda la sociedad en su conjunto se puede beneficiar de las externalidades positivas vinculadas al desarrollo de la innovación y es por ello que los Estados compiten por atraer las actividades de I+D+i a su territorio, poniendo en práctica tácticas propias de la competencia fiscal (*beggar-thy-neighbor*)[42].

El problema es que a pesar de su evidente coste económico en términos de recaudación, los esquemas de *output incentives* como la *IP Box* no han demostrado ser un instrumento especialmente eficiente en el fomento de las actividades propias de I+D+i en un territorio[43], sino simplemente un medio para atraer las rentas que su titularidad genera[44]. De este modo, como apuntamos anteriormente, su existencia responde más a la lógica de la competencia fiscal entre jurisdicciones por atraer las ba-

---

[41] El Programa Marco de la Unión Europea para el periodo 2014-2020 se denomina Horizonte 2020 y con un presupuesto de 76.880 millones de euros concentra las actividades de innovación y desarrollo para abordar los principales retos sociales, promover el liderazgo industrial en Europa y reforzar la excelencia de su base científica. Fuente: https://eshorizonte2020.es/ (última consulta 19 de febrero de 2018).

[42] GRAETZ, Michael y DOUD, Rachael. «Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation», *Columbia Law Review*, Vol. 113, 2013, p. 351. El proceso recibe el calificativo de *beggar-thy-neighbour* porque las jurisdicciones luchan por atraer inversiones, empresas, grandes fortunas o simplemente compras transfronterizas a costa de las bases imponibles de otras jurisdicciones.

[43] Por el contrario, las evidencias en favor de los *input incentives* están más que contrastadas. Sirva de ejemplo la profunda revisión bibliográfica, que corrobora su efectividad realizada en: PFEIFFER, Olena y SPENGEL, Christoph, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning, Discussion Paper n.º 17-046, *Centre for European Economic Research*, 2017, pp. 14-16.

[44] NOKED, Noam., «Integrated tax policy approach to designing research & development tax benefits», *Virginia Tax Review*, Vol. 34, 2014, p. 118.

ses más móviles, batalla en la que hemos podido constatar como las jurisdicciones de menor tamaño tienden a ser las más agresivas, con tipos efectivos mínimos o permitiendo aplicar los beneficios a las rentas procedentes de intangibles adquiridos y no necesariamente desarrollados en su territorio. El régimen de *IP Box* debería configurarse con el fin de promover nuevas actividades en I+D+i y no exclusivamente para atraer rentas móviles[45].

1.2. La acción 5: El *nexus approach*

Este potencial carácter perjudicial de la competencia fiscal generada por los regímenes de IP Box ha sido denunciado por la propia OCDE de forma muy concreta en el desarrollo de la Acción 5 del Plan BEPS «Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia». El motivo es el que ya apuntamos, derogar el régimen general para ofrecer un trato preferencial solo a las rentas más móviles sin que se desarrollen actividades sustanciales en el territorio. Para limitar el alcance de estas medidas perjudiciales el Informe Final de la Acción 5 propone adoptar el llamado «enfoque del nexo» o *nexus approach* de forma que el acceso a los beneficios fiscales por la explotación de intangibles esté vinculado a los propios gastos en I+D+i desarrollados por el propietario del intangible en dicha jurisdicción[46].

Concretamente, la renta a la que podrá aplicarse el régimen preferencial vendrá condicionada por el porcentaje de los denominados «gastos elegibles» respecto al total de gastos de desarrollo del intangible. Dichos gastos elegibles son aquellos directamente relacionados con la creación del activo intangible, bien los gastos en I+D+i incurridos por el propio contribuyente, bien aquellos por contratar I+D+i a partes o entidades independientes. Quedan fuera de los gastos elegibles, por el contrario, los costes por la adquisición de activos intangibles y los gastos por la subcontratación de I+D+i a entidades vinculadas.

Esta *proporción de gastos* directamente relacionados con el desarrollo de las actividades de I+D+i es la que muestra el valor real añadido por el contribuyente y sirve, en palabras de la OCDE, «como indicador del volumen de actividad sustancial desarrollada por el contribuyente»[47]. Su objetivo es por tanto limitar los incentivos a la proporción de actividad real realizada por el propio contribuyente conforme a la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos elegibles en el desarrollo intangible}}{\text{Gastos elegibles en el desarrollo intangible}} \times \text{Renta derivada del intangible} = \text{Renta que recibe beneficios}$$

[45] SANZ GÓMEZ, Rafael, «The OECD's Nexus Approach to IP Boxes», *op cit.*, p. 3.
[46] OCDE, «Informe Final Acción 5», *op. cit.* p. 26 y ss.
[47] *Ibidem*, p. 27.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Este método, si bien nace de la preocupación por el traslado artificial por motivos fiscales, crea un espacio para la planificación fiscal «legítima» mediante el desplazamiento de las actividades sustanciales, protegiendo su concentración bajo el paraguas del régimen preferencial. De esta forma se invita a que el centro de investigación, amparado por el régimen preferencial, asuma todas las responsabilidades y no acuerde la contribución de ninguno de las restantes empresas del grupo[48].

1.3. La influencia de la UE: El *modified nexus approach*

A nivel de la UE el Informe final del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas con su lista de 66 medidas perjudiciales realizado en el año 1999[49] ya señaló al entonces régimen francés de IP Box como perjudicial, al excluir de su aplicación las rentas de fuente interna y por ello hubo de modificarse. En los años siguientes se examinaron a la luz de los principios del Código de Conducta los regímenes de Hungría, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo e incluso España.

En ninguno de ellos el Grupo del Código de Conducta mostró objeciones hasta el año 2013 en que, a raíz del examen del nuevo régimen del Reino Unido, considerado perjudicial por la propia Comisión[50], instó un nuevo examen de los todos los regímenes vigentes de IP box de los Estados miembros, incluso aquellos previamente analizados, conforme a los criterios del Código de Conducta pero a la luz de los cambios inducidos por la iniciativa BEPS, especialmente los principios contenidos en la Acción 5. Con ello se pretendía garantizar el vínculo entre la actividad económica real o sustantiva y el disfrute de los beneficios fiscales, en este caso sobre los intangibles[51].

Poco después el G-20 en su reunión de Brisbane el 15 y 16 de noviembre de 2014 aprobó una propuesta impulsada por Alemania y el Reino Unido, propuesta que se plasmó plenamente en los trabajos en el seno del Grupo del Código de Conducta exigiendo la adaptación al mismo de todos los regímenes existentes[52]. El denominado *modified nexus approach* trata de fomentar el desarrollo propio de los intangibles permitiendo que los gastos elegibles se incrementen en un 30%.

El propio Informe Final de la acción 5 recoge esta adaptación y permite a los Estados introducirla favoreciendo que las entidades desarrollen por sí mismas actividades de I+D+i, pero sin penalizar a aquellas que las han adquirido o subcontratado a entidades vinculadas[53]. Concretamente, hasta el 23% de los costes podrán ser subcontrata-

---

[48] LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, «Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS, en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 247-248.

[49] *Report to the Ecofin Council on 29 November 1999*, SN 4901/99.

[50] STEWART, David, «Report: U.K. Patent Box Violates Code of Conduct», *Tax Notes International*, 21 de octubre de 2013, pp. 214-215.

[51] SANZ GÓMEZ, Rafael, «The OECD's Nexus Approach to IP Boxes...», *op. cit.*, p. 5.

[52] Grupo del Código de Conducta, 2014 «Report: Code of Conduct, Group of Business Taxation to ECOFIN Council. 6 de junio de 2014», Doc. 10608/14 LIMITE FISC 95.

[53] «La elevación permite garantizar que los contribuyentes solo reciben beneficios si ellos mismos realizan las actividades I+D, pero reconoce que los contribuyentes que adquirieron PI o externalizaron una

dos o adquiridos sin perder el derecho a aplicar los beneficios sobre la totalidad de las rentas provenientes del intangible.

Con el *modified nexus approach* como parámetro de evaluación, el Grupo del Código de Conducta valoró como potencialmente perjudiciales la totalidad de los regímenes de IP Box examinados (incluidos los vigentes en las tres provincias vascas y en Navarra) entendiendo que vulneraban el tercer criterio del Código de Conducta, al poderse conceder «cuando no exista ninguna actividad económica real, ni presencia económica sustancial, dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales»[54].

Este enfoque conecta directamente con los objetivos generales del Plan BEPS de alinear los regímenes preferenciales con la transparencia y la sustancia y ha impulsado el cambio de todos los regímenes de IP box vigentes en la Unión Europea, entre ellos los vigentes en territorio común y en las provincias vascas, aunque con un cierto periodo transitorio[55]. Si bien desde el 1 de julio de 2016 ya no se permite el acceso a nuevos beneficiarios el horizonte final es junio del año 2021, momento en el cual todos los beneficios concedidos deben haberse adaptado a este enfoque del nexo.

2. El Informe Final de las Acciones 8-10, cambios en las Directrices sobre precios de transferencia de intangibles

Las normas de precios de transferencia forman parte del día a día de la fiscalidad internacional, siendo su principal punto de referencia lo establecido en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE y de la ONU y en las más detalladas «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias». En adelante las «Directrices». Su cometido a nivel internacional es determinar, de acuerdo al principio ya indicado de libre competencia (*arm's length principle*), las condiciones (especialmente el precio) de las transacciones dentro de un grupo multinacional. Gran parte de los esfuerzos de la Acción 8 de BEPS han ido orientados a adaptar la versión de estas Directrices del año 2010 al nuevo escenario de los intangibles.

---

parte del I+D a una parte vinculada pueden ellos mismos ser responsables de una gran parte de la creación del valor que contribuyó a la renta PI». *Vid.* OCDE, «Informe Final Acción 5...», *op. cit.*, p. 30.

[54] Ninguno de los regímenes relacionaba los ingresos que debían ser objeto de incentivo con los gastos en I+D para el desarrollo del activo, muchos de ellos tampoco excluían los ingresos derivados de partes vinculadas (como los de las provincias vascas) y se aplicaban también a los activos adquiridos (ahora parte de los «gastos no elegibles»). Incluso, en el caso de los regímenes de Vizcaya y y Guipúzcoa, se aplicaban a intangibles excluidos expresamente como las marcas. Aspectos destacados por: MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box…», *op. cit*.

[55] Esta cláusula de *grandfathering* o transición parece a todas luces necesaria en aras de preservar la seguridad jurídica toda vez que las empresas beneficiarias se acogieron a dicho sistema conforme a la legislación vigente, otorgar este periodo de gracia amortigua el efecto sobre las empresas. LAMPREAVE VÁZQUEZ, Patricia, «Acción 5. Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 211.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.1. La integración de la labor previa de la OCDE en la Acción 8

El 30 de julio de 2013, apenas diez días después de la salida a la luz del Plan de Acción de BEPS, la OCDE abría un proceso de consulta respecto a una versión revisada del Capítulo VI de las Directrices sobre particularidades de los precios de transferencia en materia de intangibles[56]. Fue a partir de entonces cuando los avances en este campo se integraron con el trabajo de BEPS, especialmente con la Acción 8, hasta el punto que la primera versión final de este nuevo Capítulo VI de las Directrices se publicó en 2014 ya en el seno de la misma.

Este primer informe de la acción 8, publicado originalmente por la OCDE en septiembre de 2014 ya concentraba sus esfuerzos en actualizar las Directrices de la OCDE del año 2010. De este modo, mediante modificaciones a los capítulos I, II y VI de este documento, la acción 8 pretendía clarificar la definición de intangibles contenida en estas Directrices, mejorar la identificación de operaciones en que estén implicados intangibles y, sobre todo, ofrecer ayuda adicional para la difícil determinación de un adecuado valor conforme al principio de libre competencia, en las operaciones con intangibles.

El objetivo es claro, asegurar que las reglas sobre precios de transferencia de intangibles están en consonancia con el proceso de creación de valor en las multinacionales de forma que se remuneren convenientemente las diferentes funciones críticas, las llamadas *DEMPE functions:* por sus iniciales en inglés, *development, enhancement, maintenance, protection and exploitation* (desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación).

Con ello se pretende acabar con las oportunidades para la erosión artificial de bases imponibles en los Estados de alta tributación (donde en muchas ocasiones las actividades comerciales generan más beneficios) y el traslado de los mismos a Estados de menor tributación, generalmente con IP Box especialmente agresivas.

De cara a los informes finales del Paquete BEPS, se han unificado en un único documento final todos los trabajos en el seno de los precios de transferencia, las acciones 8, 9 y 10 con un título revelador «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor».

En la primera fase, concluida en septiembre de 2014, la OCDE publicó los trabajos en relación a la acción 8, cuyo núcleo eran los citados cambios en los Capítulos I, II y VI de las Directrices sobre Precios de Transferencia de 2010. Posteriormente, a lo largo del año 2015 se han abordado las otras dos acciones sin las cuales el trabajo previo no tendría sentido. Tengamos presente que las fuertes interacciones entre la acción 8 (intangibles) y la atribución contractual de riesgos (acción 9) o las operaciones de alto riesgo o irreales que no existirían entre partes

[56] *Revised Discussion Draf on Transfer Pricing Aspect of Intangibles*, 30 de Julio de 2013. Disponible en: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf (última consulta, 30 de enero de 2018)

independientes (acción 10) hacían inviable tratar estas cuestiones de forma independiente y aislada[57].

2.2. El nuevo Capítulo VI de las Directrices sobre precios de transferencia «consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles»

El nuevo Capítulo VI de las Directrices contenido en el Informe Final de la Acción 8 desarrolla de manera mucho más detallada la versión anterior de las Directrices de 2010, multiplicando por cuatro su extensión y afinando con mayor precisión numerosos aspectos conflictivos de este campo[58].

El principal propósito de las acciones 8-10, y en particular de este nuevo Capítulo VI de las Directrices es, insistimos, crear un marco adecuado y objetivo para la distribución de beneficios derivados de los intangibles entre las entidades del grupo atendiendo a la verdadera participación de cada una en las citadas funciones críticas o DEMPE (desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación). Es decir, para que los miembros del grupo multinacional sean remunerados «en función del valor que crean a través de las funciones que realizan, los activos que utilizan y los riesgos que asumen»[59].

Unos precios de transferencia acordes a esta «distribución de tareas» son el punto de partida para que las multinacionales dejen de jugar a su antojo con contratos y cláusulas que les permiten localizar los beneficios de sus actividades en territorios de baja tributación o donde existen regímenes preferenciales sobre intangibles (*IP Box*), inflando en muchas ocasiones de manera artificiosa el valor de los intangibles y los pagos que por su uso se realizan.

En la práctica, ante los problemas para aplicar el principio de libre competencia, los nuevos apartados de las Directrices (6.189 y siguientes) plantean varias alternati-

---

[57] En 2014 fueron muchos los apartados de los cambios en las Directrices que tenían por entonces carácter de borrador. En concreto, las secciones B.1 y B.2 del nuevo capítulo VI de las Directrices sobre Precios de Transferencia relativas a la propiedad de intangibles (pp. 38-52 de la Acción 8); la sección D.3 relativa a intangibles cuya valoración es incierta al momento de la operación (pp. 85-87 de la Acción 8), el párrafo 2.9 de las Directrices relativo al uso de otros métodos (p. 24 de la Acción 8); las directrices sobre la aplicación de los métodos de división del beneficio, *Profit Split Methods* (pp. 76-78 de la Acción 8) y algunos de los ejemplos presentes en el documento (ejemplos 1-7; 16-18 y 31-33).

[58] No debemos olvidar que estos cambios han ido de la mano de una revisión de los Capítulos I y II en aspectos que también afectan a los intangibles como el sistema de seis pasos para la identificación de riesgos, su localización y la valoración de las operaciones conforme a la misma. Los precios de transferencia sobre intangibles, cuya valoración es especialmente compleja, deben servirse de este método para distribuir convenientemente el valor a lo largo del complejo entramado ideado por las multinacionales (párrafos 1.71 a 1.106).

[59] OCDE, Informe Final Acciones 8-10 «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor», 2016, p. 71. Lo que la doctrina ha calificado como un «ataque al «divorcio»» entre el proceso de generación y reparto de beneficios y la cadena de valor. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014, BIB 2014\267.

ISBN: 978-84-7777-556-0

vas para valorar los denominados intangibles de difícil valoración (IDV o HTVI por sus siglas en inglés, *hard to value intangibles*). Estos IDV se definen como aquellos en los que concurren dos circunstancias: no existen comparables fiables, y en el momento de la operación (entre partes vinculadas), las proyecciones de flujos de efectivo futuro, los ingresos que se prevé obtener o las hipótesis utilizadas en la valoración del intangible son muy inciertas. En resumen, la OCDE admite la posibilidad, con carácter especial para estos IDV, de que la administración emplee excepcionalmente los resultados *ex post* para ajustar los precios de transferencia ante la asimetría entre la información de que dispone y la que manejan los contribuyentes[60].

Sin afán de entrar en detalle en todos los cambios propuestos[61], vamos a tratar de destacar aquellos que representan el cambio de paradigma para frenar la erosión de bases imponibles mediante los intangibles.

a) *La mera titularidad jurídica del intangible no da derecho a recibir una remuneración relevante*

Los cambios en las Directrices tienen como primer propósito aclarar que la titularidad jurídica de un intangible «no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos»[62]. El objetivo es evitar que el propietario del intangible, una vez retribuidas las funciones realizadas por los demás partícipes, sea el receptor residual de cualquier beneficio derivado de su explotación.

En contraposición, únicamente podrá recibir una compensación por aquellas funciones que realice de forma efectiva, si estas son poco relevantes, dicha compensación será la correspondiente (si existiera) conforme al principio *arm's length* por dicha titularidad.

b) *Realizar un detallado análisis funcional de los intangibles*

La clave para valorar los intangibles y para el principio *arm's length* es identificar a las diferentes partes que desarrollan tareas, usan activos y controlan riesgos relevantes asociados a las citadas funciones críticas del intangible o DEMPE. En este sentido se percibe una cierta preponderancia de las funciones de control respecto a otras más vinculadas al nacimiento y desarrollo del intangible[63].

---

[60] ESTEVE PARDO, María Luisa, «Intangibles y precios de transferencia…», *op cit*, p. 383. Como advierte la autora (p. 385) el desvío que implica este enfoque *ex post* respecto al principio de libre competencia puede provocar situaciones de doble imposición no cubiertas por los CDI en función de la postura del otro estado respecto al ajuste realizado en virtud de este enfoque.

[61] Para ello remitimos al lector a nuestro anterior trabajo: MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, «Acción 8. El 'nuevo' Capítulo VI de las Transfer Pricing Guidelines de la OCDE: precios de transferencia de intangibles», en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 341-376.

[62] OCDE, «Informe Final Acciones 8-10…», *op.cit.*, p. 13.

[63] MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, «El Plan de Acción de la OCDE...», *op. cit.* El peligro evidente es que, dado que la titularidad de estas funciones de control es fá-

Este examen es complejo y la casuística puede ser tan amplia que deberemos atender a la naturaleza propia de cada intangible y a su proceso de creación de valor para entender cuál merecen más relevancia en el seno de un grupo. Si una actividad ha sido por ejemplo subcontratada con terceros, el control sobre dicha actividad puede ser un parámetro para ubicar parte del valor[64].

Como se puede entender un factor crucial es el control y asunción de los riesgos, todos aquellos elementos de incertidumbre que afectan a la vida del intangible[65]. Es necesario identificar quién controla aquellos más relevantes como los vinculados a su desarrollo, los posibles riesgos derivados de su obsolescencia, los problemas vinculados a la defensa jurídica del mismo, la eventual responsabilidad por garantía o la desviación respecto a los resultados esperados por su explotación.

c) *Preponderancia del fondo sobre la forma*

En un entorno en el que se empleaban de forma sistemática los acuerdos contractuales para trasladar de forma artificial beneficios y erosionar bases imponibles es crucial reevaluarlos para constatar que lo estipulado en los contratos concuerda con la conducta real de las partes y sobre todo con la asunción y control de los riesgos.

Este nuevo enfoque apostando porque impere el fondo sobre la forma se resumen muy bien en la siguiente frase: «*the labels applied to transactions do not control the transfer pricing analysis*»[66]. En muchas ocasiones, de hecho, las transacciones ni siquiera existirán formalmente y deberán ser las autoridades fiscales las que realicen un ajuste estimando los precios de transferencia inherentes a una cesión de intangibles no pactada por contrato, pero real. Desde luego esta afirmación constituye una ambiciosa declaración de intenciones pero exige un nivel de estudio de las operaciones y de conocimiento del propio funcionamiento de los entramados empresariales que es difícilmente alcanzable sin información relevante, veraz y completa.

Las administraciones tributarias, plenamente conscientes de estas limitaciones, promovieron en el seno del propio Proyecto BEPS la acción 13, inicialmente nombrada *Transfer Pricing Documentation*, cuyo resultado ya indicamos que estaba íntimamente

---

cilmente manipulable por las multinacionales estamos quizás dejando un amplio espacio para la planificación. En todo caso este control debe ir aparejado a elementos materiales (personal, información, etc.) y no solo a meros acuerdos contractuales.

[64] Las propias Directrices (párrafo 6.56) admiten la diferencia entre el caso en que el intangible ha sido desarrollado por el propio grupo y cuando ha sido adquirido a terceros; mientras que en el primer caso la función de investigación es clave, en el segundo la defensa, protección y explotación del mismo adquieren proporcionalmente mayor relevancia.

[65] A pesar de que la relación entre riesgo y recompensa es un principio consolidado para valorar los precios de transferencia, en la anterior versión de las Directrices de 2010 apenas existían orientaciones respecto a la transferencia y localización de riesgos en las operaciones de reestructuración. En estas nuevas Directrices se ha tratado de corregir esa falta de orientación como instrumento general. ANDRUS, Joe y OOSTERHUIS, Paul, «Transfer Pricing After BEPS: Where Are We and Where Should We Be Going», *Taxes – The Tax Magazine*, Marzo 2017, p. 90.

[66] *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 2015, párrafo 6.89.

ISBN: 978-84-7777-556-0

conectado a los de estas acciones 8-10. La evolución de los trabajos en dicha acción han evolucionado hasta el ambicioso Informe Final «Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país», cuyo objetivo no es otro que mejorar las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia.

En concreto, esta documentación se materializaría en tres niveles: el archivo maestro (*master file*), que recoge información estandarizada correspondiente a todas las entidades del grupo multinacional; el archivo local (*local file*) con las operaciones significativas del contribuyente local; y por último el informe país por país (*Country by Country Report* o CbC). Este último, que España se ha apresurado a incorporar[67], es un instrumento que permite evaluar los riesgos de la política de precios de transferencia de las multinacionales y ofrece a la inspección tributaria una imagen global de la cadena de valor de la entidad.

Aunque el mismo modelo de legislación propuesto por la OCDE en el *Final Report* de la acción 13 para la aplicación de este CbC recuerde que la información del mismo no puede ser utilizada para realizar ajustes en materia de precios de transferencia de forma directa[68], lo cierto es que su aplicación generalizada sí que podrá ayudar a definir con mayor claridad la propiedad y riesgos vinculados a intangibles estratégicos.

d) *La preferencia por el* Transactional Profit Split Method *(método de reparto del beneficio de la transacción) como método de cálculo de los precios de transferencia sobre intangibles*

Los principios recogidos en la versión de las Directrices de 2010 respecto a la elección del método de cálculo de precios de transferencia más apropiado en sus párrafos 2.1-2.12 siguen plenamente vigentes y son de aplicación, obviamente, a las operaciones con intangibles. ¿Qué método de los cinco recogidos en este Capítulo II de las Directrices es el más apropiado para determinar los precios de transferencia de los intangibles?

En primer lugar las Directrices advierten que los métodos unilaterales como el *Resale Price Method* o el *Transactional Net Margin Method*, no resultan apropiados para valorar directamente intangibles a salvo de que puedan emplearse de manera indirecta para valorar algunas de las funciones de la cadena de valor[69].

Del mismo modo, también puede plantear problemas el *Cost Plus Method* porque en pocas ocasiones existe una correlación real entre el coste de desarrollo de los intangibles y su valor una vez desarrollados.

Las alternativas dentro del catálogo de métodos se reducen por tanto a dos: *Comparable Uncontrolled Price Method y Transactional Profit Split Method.* Si bien el primero de ellos es el más habitual para el cálculo de los precios de transferencia en

[67] En los artículos 13 y 14 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Dicha obligación se aplica, con ciertas particularidades, a las empresas cabecera de grupos residentes en España con una facturación global superior a los 750 millones de euros en el ejercicio fiscal anterior.

[68] En concreto, el artículo 6 de dicho modelo (Informe Final de la Acción 13, p. 13).

[69] *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 2015, párrafo 6.141.

otros ámbitos, en materia de intangibles suele plantear problemas porque resulta difícil identificar comparables fiables dadas las características únicas y distintivas de muchos intangibles[70]. Algunas características que dificultan esta comparabilidad, inherente a la naturaleza de los intangibles son la existencia o no de exclusividad[71], su estado de desarrollo o el derecho a acceder y desarrollar futuras mejoras, revisiones y actualizaciones.

El empleo del *Transactional Profit Split Method* puede salvar las situaciones en que no existan comparables siempre y cuando existan otras fuentes de información fiables, principalmente internas, que permitan conocer los beneficios combinados, la distribución de los costes y en general los factores que se pueden emplear para el reparto de beneficios entre las entidades vinculadas que participan en la cadena de valor del intangible. Así este método supera las limitaciones de los sistemas unilaterales señalados anteriormente, dando respuesta a entornos complejos en los que las operaciones se encuentran altamente integradas y cada entidad realiza aportaciones relevantes para la configuración del intangible.

A lo largo del nuevo Capítulo VI observamos una clara apuesta por el empleo preferente de estos métodos de valoración tipo *profit-split* que permitan distribuir de manera más o menos justificada los beneficios entre diferentes jurisdicciones. El motivo de esta apuesta lo podemos encontrar en la imposibilidad de realizar una valoración *ex ante*, dada las imposibilidad para recabar la información necesaria para la misma. Son evidentes las asimetrías en la información disponible para el contribuyente y para la Administración[72], si a ello añadimos la propia incertidumbre que envuelve el desarrollo y explotación de cualquier activo, especialmente los intangibles, entenderemos por qué este método de valoración *ex post* se erige prácticamente como la única alternativa[73].

---

[70] De hecho, las propias Directrices en una frase lapidaria reconocen que «the identification of reliable comparables in many cases involving intangibles may be difficult or impossible». *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 2015, párrafo 6.146.

[71] La posibilidad de excluir a otros del uso del intangible, como sucede por ejemplo con las patentes, puede crear una ventaja competitiva duradera que deba ser tenida en cuenta en el análisis de comparabilidad, ya que puede justificar la existencia de márgenes superiores a los de otras entidades u operaciones aparentemente comparables. Este hecho es importante porque una característica de los intangibles, al contrario que los activos materiales, es la posibilidad de que pueda ser usado a la par por múltiples partícipes sin menoscabar su integridad. El ejemplo empleado por BRAUNER ilustra muy bien esta realidad de los intangibles: «only one person (in most cases) can enjoy the benefits of sitting on a single chair at any given time, yet essentially infinite number of people may benefit from a cooking recipe at the same time». *Vid.* BRAUNER, Yariv, «Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes», *Virginia Tax Review*, Vol. 28, No. 79, 2008, p. 124.

[72] La implantación de un sistema efectivo de relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes, especialmente con las grandes empresas, podría corregir parte de este problema, ofreciendo un suministro de información relevante continua y transparente que evita la necesidad de acudir a la valoración *ex post*.

[73] ZUURBIER, Niels, *Transfer Pricing in a Post-BEPS World – Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, Tilburg University, Master Thesis, 2016, p. 94.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El hecho de que la parte las Directrices dedicada al empleo del *Transactional Profit Split Method* no se aprobara en 2014 con carácter definitivo y hubiera que esperar al *Final Report* de 2015 sobre las acciones 8-10 para tener su versión definitiva no responde sino a su vital importancia para dar respuesta a algunos de los retos pendientes en la valoración de los intangibles.

2.3. La Acción 13: Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país

Como indicamos anteriormente las acciones de BEPS no se pueden entender de forma aislada, sino que están estrechamente interrelacionadas, siempre con el trasfondo de los tres objetivos fundamentales: coherencia, sustancia y transparencia. En relación a este último aspecto las acciones 11 a 14 buscaban específicamente mejorar la transparencia en la fiscalidad internacional mediante la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (acción 11), comunicación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12), reforzando la documentación sobre precios de transferencia (acción 13) o mejorando la efectividad de los mecanismos de resolución de controversias.

La interacción entre las indicadas acciones 8-10 sobre precios de transferencia de intangibles y la acción 13 sobre documentación de precios de transferencia no solo es obvia por su objeto, sino también por su contenido. Más concretamente, el objetivo de esta última es garantizar que las Administraciones tributarias disponen de la información necesaria para conocer la cadena de valor de los grupos de sociedades, haciendo especial hincapié en los intangibles, así como la distribución de ingresos e impuestos entre los distintos países en los que operan.

Este nuevo modelo de estándar documental por el que apuesta la Acción 13 se fundamenta en tres niveles de documentación. El primero, el archivo maestro (master file), en el que las multinacionales facilitarán a las administraciones tributarias «información completa y exhaustiva acerca de sus actividades a escala mundial y de sus políticas generales de precios de transferencia»[74]. En segundo lugar, las entidades deberán aportar igualmente documentación adicional en un archivo local (*local file*) específico para cada país «en el que se identifiquen las operaciones significativas entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones»[75]. Finalmente, en tercer lugar, las multinacionales vendrán obligadas a presentar anualmente el denominado informe país por país (*country-by-country report)* indicando «el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos y la cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado en cada una de las jurisdicciones fiscales en que desarrolle sus actividades» [76].

---

[74] OCDE, *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. Acción 13 -Informe final 2015*, Éditions OCDE, París, 2016, p. 9.

[75] *Ibidem.*

[76] *Ibidem.*

En la práctica estas obligaciones se han introducido en un nuevo Capítulo V de las directrices sobre la documentación de los precios de transferencia. La relevancia de los precios de transferencia en la iniciativa BEPS da prueba de su empleo como instrumento habitual para la planificación fiscal agresiva, la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios[77].

Centrándonos en la información exigida en relación a los precios de transferencia sobre intangibles podemos hacernos una idea de su relevancia si observamos que una de los cinco apartados del informe maestro se dedica de forma exclusiva a los intangibles del Grupo Multinacional, debiendo contener la siguiente información[78]:

- Una descripción general de la estrategia global de la EMN en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.
- Una lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del Grupo Multinacional que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales.
- Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costes, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.
- Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I+D e intangibles.
- Una descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

En un sentido similar, el archivo local deberá contener información detallada sobre operaciones *intragrupo* concretas, con el objetivo de recabar los datos necesarios sobre los precios de transferencia y analizar el análisis de comparabilidad y la aplicación de los métodos de valoración, una materia especialmente delicada en materia de intangibles.

---

[77] En palabras de MARTÍN LÓPEZ: «analizando con detenimiento el Plan BEPS de la OCDE, puede observarse como los precios de transferencia, más allá de conformar el objeto de acciones singulares, ostentan un cierto carácter transversal, deslizándose la idea de que, en la actualidad, siguen constituyendo el auténtico caballo de batalla de la fiscalidad internacional.», *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «Las nuevas obligaciones documentales en materia de precios de transferencia y la información país por país: ¿Hacia una mayor (in)seguridad jurídica?, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2016.

[78] Este es solo uno de los cinco apartados que deberá incluirse en el archivo maestro cuyo propósito es ofrecer un «esbozo» del Grupo Multinacional en relación a cinco categorías: (a) la estructura organizativa del Grupo Multinacional; (b) una descripción del negocio o negocios de la EMN; (c) los intangibles de la EMN; (d) las actividades financieras intragrupo de la EMN; y (e) las posiciones financieras y fiscales de la EMN.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Finalmente, la información contenida en el informe país por país, si bien no puede reemplazar el necesario análisis funcional y de comparabilidad de las operaciones sujetas a precios de transferencia, es cierto que ofrece información sobre la evaluación general del riesgo y las estrategias de la multinacional, pudiéndose constatar con facilidad el empleo sistemático de los intangibles como instrumento de planificación.

V. ¿CÓMO HA AFECTADO LA INICIATIVA BEPS EN MATERIA DE INTANGIBLES A LA NORMATIVA DE ESPAÑA Y EL PAÍS VASCO?

A continuación vamos a examinar cómo se han adaptado las normativas en materia de intangibles vigentes en territorio común y en el País Vasco a las propuestas realizadas en el seno del Plan BEPS. Si bien a simple vista parece que ha existido una trasposición bastante fidedigna podemos apreciar matices de diferencia que merecen ser advertidos.

1. La reforma de los regímenes de *IP Box*

En primer lugar vamos a prestar atención a la reforma de los regímenes de IP Box para adaptarlos al enfoque del nexo plasmado finalmente en la iniciativa BEPS.

1.1. El nuevo régimen de *IP Box* del art. 23 LIS ¿Adaptado al enfoque del nexo?

En el caso de España, alumna aventajada en otros apartados en la adaptación de las consignas de BEPS al ordenamiento interno, el enfoque del nexo se introdujo algo más tarde que otros Estados miembros, mediante una modificación del preexistente artículo 23 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades a través de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, con efectos desde el 1 de julio de 2016. De este modo, el apartado 1 del precepto recoge en principio las recomendaciones del *modified nexus approach* y restringe la reducción del 60% sobre las rentas a aquellas resultantes de aplicar el coeficiente entre «gastos relacionados directamente con la creación del activo» en el numerador (incrementados en un 30% con el límite del denominador) y «gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluyendo los sub-contratados y, en su caso de la adquisición del activo»[79]. Igualmente, siguiendo las recomendaciones del Informe Final de BEPS entre los gastos no han de incluirse los gastos financieros, amortizaciones de inmuebles ni aquellos gastos que no se encuentren directamente relacionados con la creación del activo.

[79] El porcentaje del 30% de incremento sobre los gastos elegibles viene a sustituir en la práctica el anterior requisito recogido en el art. 23.1 LIS que exigía que la entidad cedente hubiera contribuido a la creación de los activos objeto de cesión en al menos un 25% de su coste. CALVO VÉRGEZ, Juan, «El régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas procedentes de determinados activos intagibles. El denominado *patent box*», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 338.

En el siguiente ejemplo podemos observar qué implicaría en la práctica.

Gastos elegibles *1,3	Subcont. vinculadas	Adquisición intangibles	Gastos totales	Coef.	Reduc. (%)	Renta del intangible	Reducción art. 23
150 (195)	50	10	210	92,85%	55%	300	165
50 (65)	100	20	170	38,23%	22,9%	300	68,7

Fuente: García Gil, (2016)

El resto de apartados del articulo permanecen invariables respecto a su redacción anterior, lo que en opinión de la doctrina ha sido una oportunidad perdida a la hora de ofrecer mayor seguridad jurídica en torno a algunos conceptos como el *know how* a los que la Ley sigue denominando de forma genérica «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas»[80].

Si bien los números parecen indicar que España se ha alineado plenamente con lo previsto en el Informe Final de la Acción 5 de BEPS, si examináramos con mayor detalle algunos aspectos podríamos constatar, como advierte GIL GARCÍA, que «la fórmula diseñada para el régimen español de *patent box* es más restrictiva que la establecida en el Informe Final de la Acción 5, pues tanto la *ratio* como el ámbito objetivo son más reducidos que lo fijado por la OCDE en la definición del enfoque del nexo»[81].

1.2. Una adaptación común en los Territorios Históricos

La adaptación realizada por la normativa de las provincias vascas ha sido uniforme en las tres, tras modificar todas su Impuesto sobre Sociedades a lo largo del año 2016 dotando de una misma redacción al nuevo artículo 37 sobre «Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial»[82]. No obstante, a pesar de acogerse aparentemente a los parámetros determinados por BEPS, al igual que la reforma del IS de territorio común, encontramos algunas diferencias.

La más destacable a simple vista es que el porcentaje de reducción sobre las rentas por la explotación de la propiedad intelectual en las provincias vascas previsto en el apartado 37.1 alcanza el 70% frente al 60% a nivel estatal. Con la rebaja del tipo de gravamen general en las provincias vascas al 24%[83] (frente al 28% anteriior) el tipo efectivo sobre dicha rentas será del 7,2% frente al 10% en territorio común.

---

[80] TURRADO, Montserrat, «Patent Box»una nueva aproximación a los criterios fijados por la OCDE/BEPS», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 916, 2016.

[81] GIL GARCÍA, Elisabeth, «El impacto de BEPS...», *op. cit.* Nos remitimos al profundo análisis contenido en este trabajo en relación al ámbito subjetivo, objetivo y a la determinación de la base del incentivo.

[82] En orden cronológico: Normal Foral 3/2016 de 20 de junio en Guipúzcoa, Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, del Consejo de Diputados de 19 de julio para Álava y Normal Foral 5/2016 de 20 de julio en Vizcaya.

[83] ·La primera provincia en adaptarlo ha sido Álava (Norma Foral 2/2018 de 7 de marzo) posteriormente Bizkaia (Norma Foral 2/2018 de 21 de marzo). A fecha de cierre de este trabajo no lo había hecho aún Gipuzkoa pero se prevé que lo haga en breve.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el segundo párrafo del apartado se introduce específicamente el criterio de actividad sustancial conforme a los parámetros del *modified nexus approach* con una redacción diferente a la norma de territorio común aunque los mismos resultados como vamos a comprobar.

En primer lugar se especifica que se podrá disfrutar también del porcentaje de 70% de reducción aunque la propiedad intelectual o industrial haya sido parcialmente adquirida o desarrollada mediante subcontratación con empresas vinculadas siempre que la proporción de dicho gasto «no elegible» no supere el 30 por ciento de los conocidos como «gastos elegibles» (al desarrollar directamente la propiedad intelectual o industrial por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados). En caso de que supere este umbral, la reducción prevista (70%) se reducirá proporcionalmente en el porcentaje que represente el exceso sobre el importe total de los gastos incurridos.

A pesar de esta enrevesada redacción podemos comprobar, con los números del ejemplo anterior, que el efecto es el mismo, con la única diferencia que el coeficiente en este caso minoraría el porcentaje de reducción del 70% y no la renta que accede a los beneficios. Dada la propiedad asociativa de las multiplicaciones el resultado final será idéntico, con la única salvedad del mayor porcentaje de incentivo previsto en la normativa de las tres provincias vascas.

Gastos elegibles	Gastos no elegibles	Proporción entre gastos	Exceso/Total	Coef.	Reducc (base 70%)
150	60	60/150 = 40%	15/210= 7,14%	92,85%	65%
50	120	120/50 = 240%	105/170=61,76%	38,23%%	26,76%

Fuente: Elaboración propia

2. Cambios en la normativa sobre precios de transferencia

En relación a los precios de transferencia debemos advertir que no todos los cambios en las Directrices han sido trasladados de forma directa a la normativa española, hecho que nos obliga a reconocer que las Directrices son *soft law*[84]. No obstante, dado

[84] Como señala ANEIROS PEREIRA, estas Directrices no son más que «herramientas técnicas con las que se pretende influir en el Derecho positivo de los distintos Estados estableciendo los principios informadores de las distintas reglamentaciones nacionales (…) su relevancia se encuentra en el plano principalista, de denominación o de tendencia». Si bien es cierto, como el mismo reconoce, que «En ocasiones, el *soft law* termina siendo la base de la regulación de una determinada materia como ha sucedido con la regulación de las operaciones vinculadas en nuestro país». *Vid.* ANEIROS PEREIRA, Jaime, «*Soft law* e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, núm. 6, 2011, p. 5.

su uso frecuente en la práctica diaria por la administración tributaria[85] y ante la clara alineación de la normativa española con los principios del Plan BEPS, consideramos que los cambios en los últimos años no hacen sino reforzar su rol como elemento interpretativo.

Por tanto, aunque los cambios del Capítulo VI de las Directrices sobre precios de transferencia de intangibles no han sido recibidos mediante ningún instrumento concreto en nuestro Derecho (tampoco en su anterior versión habían sido trasladados a la normativa española), ello no significa que sus principios inspiradores no deban resultar de aplicación en un plano interno y desde luego sin lugar a dudas en un plano externo, toda vez que los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España recogen en su artículo 9 el principio de libre competencia que estas Directrices se ocupan de desarrollar.

2.1. Cambios en la normativa de régimen común

Sí encontramos cambios concretos en la normativa española inspirados por la Acción 13 sobre información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas, materializados en el Capítulo V de las Directrices sobre precios de trasferencia. En este caso el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS), destaca por haberse anticipado al propio Informe Final de la Acción 13 del plan BEPS[86], aunque los cambios respecto al informe previo no son significativos.

El primer de ellos es la introducción de la denominada información país por país (*country by country*), que permite evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil[87]. En el Reglamento se modifica también la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la Ley del Impuesto, simplificándola por un lado para entidades de menor dimensión (importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros) y ampliando el grado de exigencia a las multinacionales.

En relación a la información país por país el art.14 del RIS replica el contenido de la Acción 13 de BEPS, siendo reforzado (y homogeneizado) este instrumento con la in-

---

[85] En el caso de España, por ejemplo, como advierte VEGA GARCÍA, tanto el TEAC como la DGT han recurrido a la versión de estas Directrices vigente en cada momento para interpretar e incluso «para cubrir lagunas que deja la normativa del Impuesto sobre Sociedades». VEGA GARCÍA, A. «Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, núm. 4, 2011, p. 52.

[86] Circunstancia también destacada en MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «Las nuevas obligaciones documentales…», *op. cit*.

[87] Para PATÓN GARCÍA la relevancia de este documento va más allá de los intereses de las empresas y las autoridades fiscales «ya que podría revelar a todos los interesados que el sistema fiscal está trabajando con eficacia y de manera justa, esto es, como un argumento adicional a la seguridad jurídica deseable en la práctica de los procedimientos de las administraciones tributarias». *Vid.* PATÓN GARCÍA, Gemma, «Acción 13. Documentación de precios de transferencia» en AA.VV., *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 427.

ISBN: 978-84-7777-556-0

clusión de la información país por país y la obligatoriedad de su intercambio automático dentro de la UE mediante la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información tributaria. Tanto el RIS como la Directiva determinan que la obligatoriedad de estos informes se extiende a aquellos grupos de empresas multinacionales cuyos ingresos consolidados superen los 750 millones de euros, siendo de aplicación en aquellos periodos impositivos iniciados a partir de 2016, debiendo ser completada en los 12 meses siguientes a la finalización de dicho periodo (a finales de 2017 por tanto se hubo de mandar el primer informe respecto a 2016).

Por lo que respecta al archivo maestro y el archivo local nuestra normativa interna los adapta a la terminología previa de los artículos 19 y 20 de la anterior versión del RIS (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) y los denomina «documentación específica del grupo» (art. 15 RIS) y «del contribuyente» (art. 16 RIS).

Respecto a su contenido, de nuevo existe una trasposición directa de los parámetros determinados por la Acción 13, tanto para la información del grupo como para la del contribuyente. Para aquellas entidades vinculadas con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros se prevé una documentación simplificada como indicamos anteriormente, no exigiéndose la documentación del grupo y adaptando la documentación del contribuyente. No obstante, la relevancia y complejidad de los precios de transferencia sobre intangibles se pone de manifiesto cuando el art. 16.5 RIS excluye específicamente las operaciones sobre activos intangibles de la versión simplificada de la documentación, circunstancia ya prevista en el art. 18 LIS.

2.2. Cambios en la normativa de los Territorios Históricos

En primer lugar conviene advertir que, a pesar de la terminología empleada, no cabe ninguna duda respecto a la obligatoriedad de las Haciendas vascas, como jurisdicciones fiscales independientes, a desarrollar normativamente y exigir el informe país por país a las entidades que desarrollen actividades en su territorio[88].

Respecto a la inclusión de este elemento en el ordenamiento, las tres provincias vascas lo hicieron de forma coordinada a lo largo de los años 2016 y 2017 añadiendo dos nuevos apartados (10 y 11) al artículo 43 de sus respectivas normas forales del Impuesto sobre Sociedades y un nuevo artículo 20 bis (21 bis en Guipúzcoa) en el Reglamento del impuesto. Su contenido, al igual que sucedía en territorio común, es coincidente por el recogido en la Acción 13 de BEPS y el posteriormente exigido a nivel comunitario mediante los cambios en la Directiva 211/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, introducidos por la Directiva (UE) 2016/881.

---

[88] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «*Roadmap to BEPS* y los sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 53, 2017, p. 119.

VI. CONCLUSIONES

A raíz del análisis realizado sobre el papel de los intangibles en las estrategias de planificación fiscal agresiva, las medidas propuestas por la OCDE y su recepción por parte de las Hacienda estatal y de los territorios históricos planteamos tres conclusiones principales.

La primera es que a nuestro juicio las posibilidades de planificación fiscal con intangibles han supuesto una verdadera ventaja competitiva para las multinacionales que han sabido explotarlas, consiguiendo minimizar su factura fiscal y consolidar monopolios u oligopolios mundiales merced a una agresiva expansión internacional. Su tamaño y poder de presión suponen un problema para poder imponerles nuevas reglas de juego que pretenden incrementar sus costes tributarios para aplacar a la ciudadanía.

En segundo lugar, ante la exigencia de actividad sustantiva en materia de I+D+i para poder gozar de los beneficios fiscales de los IP Box nos cuestionamos si se rectificará la más que evidente *race to the bottom* de la última década. Por el momento los Estados parecen haberse limitado a adaptar sus regímenes al enfoque del nexo (con la excepción de Francia) sin aprovechar la ocasión para reducir los atractivos incentivos vigentes.

Por último no podemos dejar de preocuparnos por la dificultad de las haciendas nacionales, especialmente las de menor tamaño, como sucede con las de los Territorios Históricos, para examinar la ingente documentación sobre precios de transferencia que se genera con los nuevos informes país por país, el archivo local y el archivo maestro. La Administración tributaria necesita de una nueva oleada de expertos en materia de precios de transferencia que puedan gestionar esta nueva realidad y no limitarse a sancionar pequeños incumplimientos de forma desproporcionada.

BIBLIOGRAFÍA

ANDRUS, Joe y OOSTERHUIS, Paul, «Transfer Pricing After BEPS: Where Are We and Where Should We Be Going», Taxes – The Tax Magazine, Marzo 2017, pp. 89-107.

ANEIROS PEREIRA, Jaime, «Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, núm. 6, 2011.

AVI-YONAH, Reuven, «Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State», *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Harvard Law School, núm. 4, 2000.

—, «The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation», *Law & Economics Working Papers*, University of Michigan Law School, 2007.

BRAUNER, Yariv, «Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes», *Virginia Tax Review*, Vol. 28, No. 79, 2008, pp. 79-164.

—, «Changes? BEPs, Transfer Pricing for Intangibles, and CCAS», *Legal Studies Research Paper*, University of Florida, Levin Collegue of Law, núm. 16, 2014.

CALVO VÉRGEZ, Juan, «El régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas procedentes de determinados activos intagibles. El denominado *patent box*», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 315-345.

ISBN: 978-84-7777-556-0

CARBAJO VASCO, Domingo, «El Plan de Acción de la Iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pp. 49-68.

CHURTON, Sarah y otros, «The impact of BEPS on intangible assets «, *BEPS Is Broader Than Tax: Practical Business Implications of BEPS*, International Tax Review, 2016, pp. 23-29.

ESTEVE PARDO, María Luisa, «Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 363-390.

EVERS, Lisa, *Intellectual Property (IP) Box Regimes, Tax Planning, Effective Tax Burdens and Policy Options*, Doctoral Thesis, Centre for European Economic Research, 2014.

GIL GARCÍA, Elisabeth, «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», Quincena Fiscal, núm. 9, 2016.

—, *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GRAETZ, Michael y DOUD, Rachael, «Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation», *Columbia Law Review*, Vol. 113, 2013, pp. 347-445.

HIGINBOTHAM, Harlow y LEVEY, Marc, «When Arm's Length Isn't Really Arm's Length: Issues in Application of the Arm's Length Standard», *Intertax*, Vol. 26, 1998, pp. 235-244.

KING, Elizabeth, *Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*; Springer, Nueva York, 2009.

KOFLER, Georg., «The BEPS Action Plan and Transfer Pricing: The Arm's Length Standard Under Pressure?», *British Tax Review*, núm. 5, 2013, pp. 646-665.

LAGARDEN, Martin. «Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead?, *International transfer pricing Journal*, Vol. 21, 2014, pp. 331-346.

LAMPREAVE VÁZQUEZ, Patricia, «Acción 5. Eliminar las prácticas fiscales abusivas reforzando la transparencia y la sustancia», en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 191-218.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan. «Acción 5. La competencia fiscal perjudicial en el Proyecto BEPS, en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 219-249.

MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «Las nuevas obligaciones documentales en materia de precios de transferencia y la información país por país: ¿Hacia una mayor (in)seguridad jurídica?, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2016.

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea, CEF, Madrid, 2013.

—, «Acción 8. El 'nuevo' Capítulo VI de las Transfer Pricing Guidelines de la OCDE: precios de transferencia de intangibles», en *AA.VV. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 341-376

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «Los nuevos acuerdos internacionales en materia de Patent Box y los regímenes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 234, 2017.

—, «*Roadmap to BEPS* y los sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 53, 2017, pp. 107-136.

NOKED, Noam, «Integrated tax policy approach to designing research & development tax benefits», Virginia Tax Review, Vol. 34, 2014, pp. 109-155.

PATÓN GARCÍA, Gemma, «Acción 13. Documentación de precios de transferencia» en AA.VV., *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Jesús RAMOS PRIETO (coord.), Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 377-434.

PFEIFFER, Olena y SPENGEL, Christoph, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning, Discussion Paper n.º 17-046, *Centre for European Economic Research*, 2017.

RAMOS HERRERA, Antonio José, «La necesaria racionalización de los incentivos fiscales a las rentas derivadas de la cesión de patentes y otros activos inmateriales (el denominado régimen de *patent box*)», en AA.VV., *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (directora: Saturnina MORENO GONZÁLEZ), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 347-361.

RODRIGO RUÍZ, Marco Antonio, *Las fuentes del Derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Edersa, Madrid, 2006.

SALGADO BARCA, María Belén y PALLARÉS RODRÍGUEZ, María del Rosario, «El Patent Box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS», *Quincena fiscal*, núm. 19, 2014, pp. 67-91.

SANZ GÓMEZ, Rafael, «The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective», WU International Taxation Research Paper Series, n.º 12, 2015.

SCHÖN, Wolfgang, «Tax Competition in Europe – General Report», en AAVV., *Tax Competition in Europe,* Coordinador: Wolfgang Schön), Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

STEWART, David, «Report: U.K. Patent Box Violates Code of Conduct», *Tax Notes International*, 21 de octubre de 2013, pp. 214-215.

TURRADO, Montserrat, «Patent Box»una nueva aproximación a los criterios fijados por la OCDE/BEPS», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 916, 2016

ZUURBIER, Niels, *Transfer Pricing in a Post-BEPS World – Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, Tilburg University, Master Thesis, 2016.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El tratamiento fiscal del *patent box* en BEPS[1]

Juan CALVO VÉRGEZ[2]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LA FASE INICIAL DE BEPS ACOMETIDA EN SEPTIEMBRE DE 2014 Y SU INCIDENCIA SOBRE EL *PATENT BOX*: 1. Acción 5; 2. Acción 8. III. EL TRATAMIENTO DEL *PATENT BOX* EN EL INFORME FINAL DE OCTUBRE DE 2015: 1. Acción 3; 2. Acción 5; 3. Acciones 8 a 10. IV. REFLEXIONES FINALES AL AMPARO DE LA NORMATIVA FORAL APLICABLE.

I. INTRODUCCIÓN

El llamado Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) pretendió desde un primer momento, entre otros objetivos, concluir la revisión de los regímenes de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales con mayor efectividad (Acción 5[3]). Asimismo acometió la publicación de unas recomendaciones sobre el diseño de las medidas nacionales y los Tratados fiscales para evitar el abuso de los mismos (Acción 6, referente a impedir el abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición), dándose a conocer las reglas de precios de transferencia en

[1] El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad de España y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérgez.

[2] Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura.

[3] En este sentido el Informe defendía una limitación de la capacidad de los Estados para crear regímenes fiscales preferenciales, efectuándose a tal efecto recomendaciones referentes a la sustantividad exigible y a la trasparencia de los acuerdos particulares (los llamados *tax rulings)* susceptibles de ser alcanzados entre los Estados y las empresas.

relación con los intangibles[4] (Fase 1, Acción 8), emitiéndose la documentación sobre precios de transferencia «país por país» y la plantilla de los informes (Acción 13[5]) y haciéndose público el informe sobre la viabilidad de un instrumento multilateral para implementar las medidas de BEPS[6] y permitir que aquellas jurisdicciones que lo deseen puedan aplicar las medidas desarrolladas en los trabajos acometidos y enmendar los convenios fiscales bilaterales, desarrollando un instrumento multilateral para la aplicación de dichas medidas orientado a evitar la renegociación individual de los convenios bilaterales (Acción 15).

---

[4] En efecto, al objeto de prevenir el abuso de los Tratados Internacionales se hace necesario desarrollar, a través de la coordinación, disposiciones y recomendaciones que impidan el otorgamiento de un trato beneficioso o la existencia de doble imposición. Precisamente en este ámbito de los intangibles el conjunto de representantes de los distintos Estados miembros han venido solicitando diversas aclaraciones a través de una revisión de las directrices sobre precios de transferencia, prestándose una especial atención a la cuestión relativa a la separación de la ubicación de la rentabilidad de los intangibles y el lugar donde las actividades económicas tienen lugar y se crea valor. Ciertamente los resultados finales de aquellos trabajos que se desarrollen en este ámbito de los intangibles se verán influenciados por el tratamiento de los precios de transferencia de riesgo y el capital. En definitiva, han de evitarse los movimientos de intangibles entre entidades de un mismo grupo a través del establecimiento de una definición clara y única de lo que se considera un activo intangible, garantizando que los beneficios de su transferencia estén correctamente valorados a través de una revisión de las formas de valoración de los precios de transferencia y modificando el sistema de reparto de costes. Véase a este respecto GIL PECHARROMÁN, X., «La OCDE planta cara a las multinacionales», *Iuris & Lex,* núm. 119, 2014, p. 12, quien apunta que «Los resultados completos del Plan de Acción Beps sobre temas relacionados con los intangibles no se terminarán hasta la finalización de las orientaciones relativas a las acciones 8, 9 y 10 —intangibles, riesgos y capital y otras transacciones de riesgo—, para conciliar la ubicación donde se reportan beneficios a efectos fiscales con las actividades económicas y la creación de valor. Entre ellas pueden figurar cambios en el Modelo de Convenio de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas —así como entidades con doble residencia— para obtener indebidamente ventajas de los tratados».

[5] El principal objetivo de esta Acción se concreta en examinar los precios de transferencia a través del desarrollo de nuevas normas en cuanto al cálculo y documentación necesaria para la determinación de los mismos. Las empresas multinacionales han de proporcionar a los gobiernos pertinentes toda la información necesaria sobre su actividad económica, ingresos e impuestos pagados en las distintas jurisdicciones. En relación con el concreto alcance de esta Acción 13 ya durante el mes de septiembre de 2014 la OCDE publicó un Informe a través del cual establecía un conjunto de directrices y recomendaciones relativas a la documentación de precios de transferencia que las entidades pertenecientes a los grupos multinacionales debían aportar a las autoridades fiscales de su país de residencia, aludiéndose dentro del citado Informe a la obligación de dichos grupos de reportar la llamada documentación de operaciones vinculadas «país por país». En definitiva, a través de esta Acción 13 se procedió a modificar la regulación de la documentación de precios de transferencia y a incorporar el informe «país por país» al Capítulo V de las Directrices sobre Precios de Transferencia, con la recomendación de que fuese obligatorio para las multinacionales cuya cifra de negocios superara los 750 millones de euros, aplicándose a los ejercicios que comenzaran a partir de 1 de enero de 2016.

[6] Nos estamos refiriendo al desarrollo de un Instrumento multilateral destinado a la implementación de este conjunto de medidas y a través del cual se modificasen de manera simultánea el conjunto de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición de los países firmantes, posibilitando una rápida y coordinada implementación de este conjunto de medidas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

II. LA FASE INICIAL DE BEPS ACOMETIDA EN SEPTIEMBRE DE 2014 Y SU INCIDENCIA SOBRE EL *PATENT BOX*

1. Acción 5

La Acción 5 del Plan BEPS, relativa a prácticas fiscales perjudiciales, fue redactada en los siguientes términos: «Actualizar el trabajo sobre prácticas fiscales perjudiciales priorizando la mejora de la transparencia, incluyendo el intercambio de información espontáneo obligatorio en relación a los denominados rulings que conciernan a regímenes preferenciales y la exigencia de actividad sustancial de los regímenes preferenciales. Se adoptará un planteamiento holístico en la evaluación de los regímenes preferenciales en el contexto de BEPS. Se trabajará con países no pertenecientes a la OCDE sobre la base del marco existente y se considerará hacer modificaciones o añadidos al marco actual».

Con carácter general a través de esta Acción 5 del Plan BEPS se ha pretendido reforzar el desarrollo de aquellas actuaciones destinadas a hacer frente a prácticas fiscales perjudiciales, tratando de mejorar la transparencia mediante la inclusión de obligaciones de intercambio espontáneo de acuerdos (*tax rulings*) relativos a regímenes preferenciales. Como bien ha puesto de manifiesto MACARRO OSUNA[7] «La acción contempla una doble línea de mejora, que fue la planteada al Foro de Prácticas Tributarias Perniciosas (…): establecer requisitos de sustancia para la aplicación de los regímenes preferenciales y profundizar en el intercambio de información con relevancia tributaria, concretamente de tax rulings».

Tal y como ya se ha precisado con anterioridad esta Acción 5 integra el llamado pilar de coherencia junto con las Acciones 2, 3 y 4. El Informe de Progresos de esta Acción de septiembre de 2014 quedó integrado por un total de seis Capítulos, siendo los tres primeros comprensivos de los antecedentes de los trabajos de la OCDE en materia de prácticas fiscales perjudiciales recogidos en el Informe elaborado al efecto en 1998. Este Informe de 1998 tuvo como principal objetivo elaborar un listado de paraísos fiscales así como de recomendaciones destinadas a luchar contra la competencia fiscal perjudicial tomando en consideración parámetros tales como la nula tributación y la ausencia de intercambio efectivo de información, de transparencia y de actividad sustancial.[8]

---

[7] MACARRO OSUNA, J. M., «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (tax rulings y APA) en el Plan BEPS y el Derecho de la UE», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 413-414, 2017, p. 50; tal y como viene a poner de manifiesto este autor en su trabajo «el proyecto inicial de acción 5 afirmaba que la ausencia de transparencia podía darse en dos planos: con referencia al modo en que el régimen se diseña y administra, incluyendo una aplicación favorable de las normas, una negociación sobre su efectividad o directamente su inaplicación; y en relación con la existencia de normas sobre el secreto de la información que impidiera su intercambio efectivo».

[8] Con posterioridad al citado Informe de 1998 se elaborarían cuatro Informes de progresos durante los años 2000, 2001, 2004 y 2006.

El Capítulo 4 del Informe recogió así el conjunto de progresos alcanzados por el llamado Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales (el denominado *Forum of Harmful Tax Practices* o FHTP, por sus siglas en inglés[9]) bajo el marco de esta Acción 5, tomando en consideración al efecto dos áreas claramente diferenciadas. En primer lugar, la relativa al criterio de actividad sustancial, al cual se pretendía otorgar una mayor relevancia en la evaluación de los regímenes preferenciales con carácter general y, más precisamente, por lo que interesa al objeto de nuestro análisis, en la evaluación de los regímenes de patentes, teniendo presente que únicamente habrían de poder beneficiarse de los mismos aquellos ingresos que se correspondiesen a actividades calificadas como «sustanciales». Y, en segundo término, la referente al intercambio espontáneo obligatorio de *rulings*, a través de la cual se pretende mejorar la transparencia a nivel internacional en relación con determinados acuerdos relacionados con regímenes preferenciales emitidos por determinados países obligando a dichos Estados a que informen acerca de su existencia a otros Estados potencialmente afectados por los mismos mediante el intercambio espontáneo de información sobre dichos acuerdos.

En definitiva el citado Capítulo 4 configura el marco que ha de facilitar el análisis, la clasificación y las medidas susceptibles de ser aplicadas a los *rulings* existentes en la legislación interna de los distintos Estados miembros, obligándoles a la celebración espontánea de acuerdos con otros Estados a través de la configuración de un sistema de filtros[10].

---

[9] Con carácter general este Foro persigue elaborar una metodología que defina el requisito de «actividad económica sustancial» delimitada en relación con el contexto de los intangibles pero pudiendo extenderse igualmente al resto de los regímenes preferenciales, así como mejorar la transparencia incluyendo el intercambio espontáneo obligatorio de *tax rulings* relacionados con regímenes preferenciales. Cabe recordar por ejemplo que, fruto de este Foro, se publicó en el año 1998 el Informe «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue», dentro del cual se recogieron un conjunto de parámetros que permiten considerar a un territorio como constitutivo de un paraíso fiscal. Con posterioridad se procedería a crear la lista de países denominados «sospechosos» de constituir un paraíso fiscal, siendo aprobado en 2002 el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y en 2003 el Foro Global. Por su parte entre los años 2006 a 2009 en el seno de la OCDE se procedería a elaborar una lista negra de paraísos fiscales y a firmar acuerdos de colaboración con determinadas jurisdicciones, cuyo resultado fue la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la llamada «lista gris». En definitiva, a través del citado Foro se pretende elaborar una metodología que defina el requisito de «actividad económica sustancial» acotada en un primero momento al contexto de los intangibles pero con la idea de hacerlo posteriormente aplicable al resto de los regímenes preferenciales, así como mejorar el régimen de transparencia fiscal incluyendo el intercambio espontáneo obligatorio de *tax rulings* relacionados con regímenes preferenciales. Y, en este sentido, la Acción 5 del Plan BEPS responde a la necesidad de proceder a renovar el trabajo del Foro llevado a cabo desde el Informe de 1998 y, más precisamente, los criterios adoptados por el citado Informe. Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales,* núm. 3, 2016 (consultado en www.aranzadidigital.es).

[10] Tal y como han puesto de manifiesto BARRENO, M., FERRERAS, J., JAIME, M., MUSILEK, A. y RANZ, A., «El Proyecto BEPS de la OCDE/G 20: resultados de 2014», *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015, p. 27, este sistema de filtros se concreta en los siguientes: si el *ruling* se refiere a un régimen aplicable dentro del ámbito del Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales; si se trata de un régimen preferencial; y si dicho régimen cumple con el criterio de baja o nula tributación. Una vez cumplidas dichas condiciones habría que entrar a precisar el carácter general o específico del *ruling,* debiendo diferenciarse además entre los *rulings* aplicables en materia de precios de transferencia y los relativos a otras materias.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Y, por lo que respecta al Capítulo 5, éste se destina al análisis de los regímenes de los distintos Estados miembros así como al estudio de los progresos alcanzados en la revisión de los regímenes de países asociados.

Siguiendo en este punto a SANZ GADEA[11] cabe señalar que, a través de la implementación de esta Acción 5 del Proyecto BEPS, se pretende «el desmantelamiento de todos los regímenes fiscales preferenciales que, por sus características, sean capaces de promover el desplazamiento de rentas desde la entidad que realiza la actividad sustancial que las genera y que ha creado el valor correspondiente, a la entidad que las acoge y registra artificialmente, pues no realiza actividad sustancial alguna».

En definitiva, la Acción 5 alude a la falta de transparencia, refiriéndose asimismo a los regímenes preferenciales. El Informe Preliminar de la citada Acción publicado en septiembre de 2014 procedió a analizar varias opciones existentes proponiendo, por ejemplo, adoptar el enfoque del nexo (*nexus approach*) de cara a garantizar la vinculación de los gastos en I+D+i con la concesión de beneficios fiscales. Ello significaba poner en conexión la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada.[12]

Tal y como apunta GARCÍA NOVOA[13], a pesar de que el Informe BEPS relativo a esta Acción no efectuó una recomendación expresa de que los Estados adoptasen

---

[11] SANZ GADEA, E., «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 397, 2016 (consultado en www.ceflegal.com). Véase asimismo a este respecto GIL GARCÍA, E., «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2016 (consultado en www.aranzadidigital.es), quien subraya que «El Plan de Acción sobre BEPS pretende desarrollar soluciones para neutralizar los regímenes preferenciales perjudiciales de manera efectiva, teniendo en cuenta para ello factores como la transparencia y la sustantividad (Acción 5). En esencia, de acuerdo con el Informe Preliminar de la Acción 5, de septiembre de 2014, se analizaron varias opciones y se propuso el enfoque del nexo (nexus approach) como forma de vincular los gastos en I+D+i con la concesión de beneficios fiscales. Dicho de otra forma, se alinea la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial e intelectual con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada». En parecidos términos se pronuncia CASAS AGUDO, D., «Notas acerca de la viabilidad del régimen español de "Patent box" a la luz de los criterios de la OCDE», *Quincena Fiscal,* núm. 6, 2018 (consultado en www.aranzadidigital.es), para quien «Como régimen preferencial potencialmente susceptible de instrumentalizarse en prácticas de planificación fiscal agresiva (…) el *patent box* ha sido sensible a los Planes de Acción promovidos por la OCDE, en especial a través del desarrollo de la citada Acción 5 del Plan BEPS, cuyo Informe Final (que se centró primordialmente en los regímenes fiscales preferenciales usados por los contribuyentes para situar artificialmente bajo su amparo rentas o beneficios, y en la falta de transparencia asociada a ciertas consultas o acuerdos tributarios —*tax rulings*—) propuso la adecuación al 'enfoque del nexo' como forma de vincular los gastos en I+D+i con la concesión de beneficios fiscales, esto es, como vía para cumplir el requisito de sustantividad».

[12] Véase en este sentido GIL GARCÍA, E., «De la planificación fiscal 'agresiva' hacia una planificación 'sustantiva': ¿es este el nuevo paradigma?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 411, 2017, p. 58.

[13] GARCÍA NOVOA, C., «Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», ob. cit., p. 66. Como bien precisa este autor el documento publicado por la OCDE en septiembre de 2014, titulado «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circunstances» propuso la inclusión de una nueva cláusula general antiabuso que incluyese el test del propósito principal el cual, sin embargo, se limita en su aplicación únicamente al llamado *treaty shopping* en aquellos casos en los que la obtención del beneficio del convenio constituya uno de los principales propósitos del negocio.

una cláusula general, sí que aludía a la implementación de una cláusula de salvaguarda destinada a impedir unilateralmente la aplicación abusiva del Convenio.

A través de la implementación de esta Acción se ha pretendido así asegurar que los gobiernos eliminen o modifiquen sus regímenes preferenciales en vigor cuando éstos sean susceptibles de atraer potencialmente rentas que no vienen acompañadas de una actividad económica sustancial. A tal efecto se preveía que el intercambio de información se iniciase a partir del 1 de abril de 2016 respecto de aquellos países que dispusieran de bases de datos, como España, rigiendo para acuerdos futuros, mientras que el marco concerniente a ciertos acuerdos precedentes debería concluir, a más tardar, el 31 de diciembre de 2016.

De un tiempo a esta parte en el seno de la OCDE se había venido poniendo de manifiesto la existencia de una preocupación relativa al riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos *tax ruling* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos). Según los datos manejados por el citado Organismo internacional los Gobiernos de todo el mundo pierden una gran parte de sus ingresos debido a este tipo de elusión fiscal, aproximadamente el 10% de los ingresos por recaudación tributaria. Ello ha provocado que los Estados analicen el alcance de sus propias normas para garantizar que éstas no promuevan o faciliten el desarrollo de prácticas elusivas, habiéndose alcanzado un acuerdo en torno al denominado «mecanismo del nexo», conducente a evaluar si los regímenes preferenciales constituyen o no prácticas tributarias perniciosas[14]. El conjunto de los países de la OCDE y del G-20 se han encargado de avalar este mecanismo, que exige un vínculo concreto entre la localización de las actividades generadores de la renta objeto del régimen preferencial (por ejemplo, las actividades de I+D) y la localización de la renta que se beneficia de él.

Recuérdese además que, hasta fechas relativamente recientes, las jurisdicciones no facilitaban información sobre los *tax rulings* que las grandes multinacionales habían podido firmar con otros países. El resultado era que el Estado en cuestión perdía millones de euros en impuestos mientras la multinacional, aprovechándose de la falta de transparencia y de los vacíos legales, se los ahorraba. España celebró este tipo de acuerdos. Concretamente en los primeros trabajos, para definir el concepto de actividad sustancial se estudiaron tres enfoques: el de creación de valor, el de precios de transferencia y el del nexo. El primero de ellos se basaba en la necesidad de realizar actividades de desarrollo para poder considerar que se ha creado valor y que, por tanto, existe una actividad sustancial en el desarrollo del intangible o patente. El segundo enfoque, basado en los precios de transferencia, permitía apli-

[14] Concretamente a través de la denominada cuestión del nexo se pretende determinar si, desde un punto de vista técnico, resultaría posible someter a gravamen la renta obtenida por una empresa no residente derivada de la venta de sus bienes y servicios de forma remota en el país de la fuente no existiendo ningún tipo de presencia física en el mismo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

car los beneficios del régimen preferencial a las rentas generadas por el intangible o patente siempre y cuando el contribuyente llevase a cabo una serie de funciones claves, siendo el titular legal del mismo y corriendo con los riesgos económicos de la actividad. Por último el tercer enfoque, denominado del nexo, se basaba en la relación existente entre los ingresos y los gastos directamente vinculados con el desarrollo del intangible o patente.

Ahora bien tal y como advierte CALDERÓN CARRERO[15] esta Acción 5 sólo establece un mecanismo de intercambio espontáneo sobre determinado tipo de *tax rulings* y APAs transfronterizos que deben poner en marcha las autoridades fiscales del país que formuló tal instrumento a las autoridades de los países de residencia de las entidades vinculadas afectadas, incluyendo el país de residencia de la entidad *holding* inmediata y el de la matriz última.

2. Acción 8

En relación con el desarrollo de la Acción 8 (relativa a «Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tienen correspondencia con la creación de valor-Intangibles»), el conjunto de los trabajos desarrollados al efecto en el seno de la OCDE durante esta primera etapa condujeron a la modificación de parte de los Capítulos I y II de las Directrices de Precios de Transferencia, así como a la introducción de un nuevo Capítulo VI. En el presente caso el Plan de Acción definió el objetivo perseguido en los siguientes términos: «Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes».

---

[15] CALDERÓN CARRERO, J. M., «La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de «tax rulings», y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016 (consultado en www.aranzadidigital); en efecto, tal y como subraya este autor «debe transmitirse la información sobre los siguientes *tax rulings* /APAs: a) *tax rulings* referidos a regímenes preferenciales relativos a navieras, entidades bancarias, aseguradoras, financieras y de *leasing*, de gestión de fondos de inversión, de centros de servicios corporativos, de intangibles, de entidades de tenencia de valores, así como otros regímenes identificados como preferenciales por el Foro de Prácticas Fiscales Perniciosas; b) APAs y *tax rulings* unilaterales de carácter transfronterizo sobre precios de transferencia; c) *tax rulings* transfronterizos que reconocen un ajuste negativo sobre la base imponible del contribuyente; d) *tax rulings* referidos a establecimientos permanentes; y e) *tax rulings* sobre operaciones vinculadas relativas a entidades conductoras. El mecanismo de intercambio espontáneo establecido opera no sólo sobre *tax rulings* y APAs que se formulen en el futuro sino que se contempla la retroactividad referida a aquellos instrumentos formulados a partir del 1 de enero de 2010 y que todavía son eficaces a fecha de 1 de enero de 2014».

Tal y como ha precisado MIRANDA[16] a través de la implementación de esta Acción se persigue el desarrollo de normas que impidan la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios derivadas del movimiento de los intangibles dentro del grupo multinacional mediante la adopción de una definición clara de los distintos bienes inmateriales que se engloban bajo el concepto de intangibles. Se pretende con ello asegurar que los beneficios asociados a la cesión y uso de los mismos están adecuadamente asignados y se corresponden con la realidad referida a la creación del valor. Ello implica el desarrollo de normas específicas o medidas concretas aplicables a los intangibles de difícil valoración.

Pues bien, mientras que el Capítulo I se encargó de regular el principio de valor de mercado, el Capítulo VI del Informe incluyó un conjunto de consideraciones específicas aplicables a los intangibles, centrándose en la determinación de las condiciones de plena competencia respecto de aquellas transacciones que impliquen el uso o la transferencia de intangibles a efectos únicamente de precios de transferencia, y al margen de la aplicación del conjunto de principios recogidos en los Capítulos I a III del Informe. Ello requiere acometer una identificación de los elementos a considerar en materia de intangibles como parte del análisis funcional y de comparabilidad, contemplándose además un conjunto de directrices particulares referentes a la determinación de las condiciones de plena competencia en dicho ámbito.

Así las cosas el citado Capítulo VI de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y Administraciones Tributarias contiene una especie de «lista abierta» de aquello que se estime constituye un bien intangible desde la perspectiva de precios de transferencia[17]. Con carácter general se trata de bienes inmateriales susceptibles de ser propiedad o estar bajo el control de una entidad de cara a su utilización en actividades comerciales, y cuya cesión o licencia implicaría el pago de una contraprestación en el caso de una operación en circunstancias comparables entre entidades no vinculadas: patentes, *know-how*, secretos comercia-

---

[16] MIRANDA, D. M., «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS», *Actualidad Jurídica Aranzadi,* núm. 913, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es). Tal y como apunta esta autora «El análisis debe iniciarse por la identificación precisa de los elementos que se engloban dentro del concepto de intangible. Estos bienes inmateriales contribuyen a la generación de un rendimiento económico en las transacciones intragrupo, y a este respecto es importante comenzar por su identificación, siendo conscientes de que estos bienes inmateriales no siempre están reconocidos como tales en los estados contables de las compañías, especialmente cuando son el fruto de desarrollos propios».

[17] Refiriéndose a esta revisión del Capítulo VI de las Directrices sobre Precios de Transferencia, enfocado hacia los activos intangibles, señala SANZ GADEA, E., «La Directiva antiabuso (I)», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 403, 2016, p. 69, que la citada regulación «enfatiza que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, saliendo así al paso de las distribuciones arbitrarias de la renta generada por los intangibles entre las entidades del grupo de empresas, de manera tal que las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delineación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones».

ISBN: 978-84-7777-556-0

les, marcas, nombres comerciales, reputación o *goodwill*, licencias y concesiones administrativas, licencias sobre intangibles de terceros, etc.

Dichos conceptos se contraponen a otros que, si bien son susceptibles de ser tomados en consideración de cara a la fijación del precio de mercado de una concreta operación, no han de recibir la calificación de intangibles. Así sucede, por ejemplo, con las sinergias generadas por el grupo susceptibles de coadyuvar a incrementar el margen de beneficios o con los rasgos configuradores de un determinado mercado, susceptibles de afectar de forma importante al precio de mercado de un producto o servicio.

¿Cuáles son en consecuencia los elementos a considerar en materia de intangibles como parte del referido análisis funcional y de comparabilidad? En primer lugar, y como es lógico, la identificación de los propios intangibles, debiendo entender por tal, a efectos de los precios de transferencia, como aquello que, no constituyendo un activo físico o financiero, es susceptible de ser propiedad de alguien o de ser controlado para su uso en el desarrollo de actividades comerciales o cuyo uso o transferencia resultaría compensado en el supuesto de que se hubiese efectuado a través de transacciones entre partes independientes y en situaciones comparables[18]. En segundo término, se ha de identificar la titularidad legal de los intangibles y de los términos contractuales relacionados con ellos, así como las funciones, activos y riesgos que presentan. En tercer lugar, debe procederse a la identificación de la naturaleza de las operaciones vinculadas relacionadas con intangibles y de los términos contractuales relacionados con ellos, así como de las funciones, activos y riesgos que presenten, precisándose a tal efecto que aquellas entidades vinculadas que contribuyan al desarrollo, impulso, mantenimiento, protección o explotación de los intangibles cuya titularidad legal pertenezca a otra entidad del grupo deberán recibir una «compensación de plena competencia» por el conjunto de las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

Por último, y como parte igualmente del análisis funcional y de comparabilidad llevado a cabo, se ha de proceder a la identificación de la naturaleza de las operaciones vinculadas relacionadas con intangibles y al modo en que las mismas contribuyan a la creación de valor. En este sentido, y dentro del conjunto de operaciones en las que se hace necesario identificar y analizar los intangibles a efectos de precios de transferencia, se sitúan las transferencias de intangibles o de derechos sobre los mismos y aquellas operaciones que conllevan el uso de intangibles, a pesar de lo cual ni éstos ni sus derechos se transfieren. Téngase presente a este respecto que, tal y como apuntan BARRENO, FERRERAS, JAIME, MUSILEK y RANZ[19], los intangibles podrán trans-

[18] Esta identificación de intangibles ha de llevarse a cabo de forma específica, debiendo acometerse además un análisis funcional de la contribución de los mismos a la creación de valor y de su interacción con otros posibles intangibles así como con activos físicos y con actividades de creación de valor.

[19] BARRENO, M., FERRERAS, J., JAIME, M., MUSILEK, A. y RANZ, A., «El Proyecto BEPS de la OCDE/G 20: resultados de 2014», ob. cit., p. 34.

mitirse de manera aislada, en combinación con otros intangibles, con otros activos materiales o con una provisión de servicios.[20]

Respecto de la cuestión referente a la determinación de las condiciones de plena competencia en transacciones relativas a intangibles se prevé la aplicación del conjunto de directrices recogidas en los Capítulos I a III, así como las especialidades contempladas en la Sección D del Capítulo VI, a través de las cuales se establecen una serie de directrices generales para el conjunto de las transacciones relacionadas con intangibles, contemplándose además diversas particularidades respecto de las transmisiones de intangibles o derechos sobre los mismos suscitadas con motivo del uso de intangibles en relación con la venta de bienes y la provisión de derechos[21].

Concretamente, tratándose de transmisiones de intangibles o de derechos sobre ellos, y de cara a la determinación de las condiciones de plena competencia, habría que entrar a analizar si los potenciales comparables son o no susceptibles de generar un beneficio potencial de carácter similar, tomando asimismo en consideración los riesgos relacionados con la posibilidad de obtener beneficios y su localización entre las partes. En consecuencia respecto de los comparables utilizados han de efectuarse diversos ajustes de comparabilidad, procediendo a seleccionar el método más adecuado de determinación de precios de transferencia en base a la naturaleza de los intangibles, la dificultad existente a la hora de identificar los comparables y la aplicación de determinados métodos. La labor de selección que se desarrolle ha de fundamentarse en un análisis funcional que ofrezca una comprensión del negocio del grupo y de cómo los distintos intangibles transferidos interactúan con otras funciones, activos y riesgos, contribuyendo los distintos factores a la creación de valor.

Por otra parte la determinación de estas condiciones de plena competencia en las transacciones que implican el uso de intangibles en relación con la venta de bienes y la provisión de servicios requiere que dichos intangibles sean considerados como un factor de comparabilidad siempre que la parte objeto de análisis haga uso de los mismos, practicándose los ajustes de comparabilidad oportunos. Existiendo comparables, el método del precio libre comparado, el de reventa, el del coste incrementado o el de margen neto operacional podrán ser empleados para identificar el precio de plena competencia, siempre y cuando la parte objeto de análisis no utilice intangibles únicos

[20] Asimismo podría llegar a suceder que se originasen transacciones en las que, a pesar de emplearse el uso de intangibles, no llegaran a transferirse éstos últimos ni los derechos sobre ellos. Así ocurriría, por ejemplo, con aquellas transacciones en las que se emplearan intangibles relacionados con la fabricación de bienes que son vendidos a otra empresa vinculada, siendo necesario a tal efecto precisar la naturaleza de las transacciones e identificar los intangibles empleados en relación con la concreta operación vinculada.

[21] Tal y como se aclara además en este Capítulo VI, la titularidad jurídica no confiere, por sí misma, el derecho a obtener una retribución derivada de la explotación del intangible, quedando por el contrario condicionada la retribución del titular por sus funciones, activos y riesgos de las contribuciones que efectúen otros miembros del grupo al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles.

ISBN: 978-84-7777-556-0

y valiosos. En cambio si los emplea habrán de hacerse ajustes de comparabilidad o bien recurrir a un método de precios menos dependiente de los comparables.

Ciertamente se ha de reconocer que, en la práctica, resulta complicado efectuar una correcta identificación de los intangibles, especialmente en aquellos casos en los que la cesión del uso del intangible se halla ligada a la prestación de servicios accesorios. Idéntica problemática se suscita en aquellos otros supuestos en los que se transmiten varios intangibles íntimamente ligados entre sí, siendo necesario proceder a identificar de manera individualizada cada uno de los citados derechos. Pues bien, esta Acción 8 pretende hacer frente al traslado de beneficios mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo.

Como es sabido las normas de precios de transferencia, establecidas en el art. 9 de los Convenios fiscales basados en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y en las Directrices de Precios de Transferencia, se emplean para determinar, de acuerdo al principio de plena competencia, las condiciones, incluyendo el precio, de las transacciones dentro de un grupo multinacional.[22]

A priori el objetivo de la citada Acción 8 es común al de las Acciones 9 y 10, esto es, asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Ahora bien a tal efecto se hace necesario proceder a identificar y determinar aquellas entidades que deben participar en los rendimientos derivados de la explotación de los intangibles. Y ello teniendo presente que, al margen de quien resulte ser el denominado titular legal, también deben participar en los resultados económicos de la explotación todas aquellas entidades del grupo que asuman riesgos o que contribuyan a la creación de valor que se concreta el intangible.

Ello exige, en primer término, que los contratos suscritos entre las entidades del grupo sean un fiel reflejo de la realidad, contemplando los riesgos y responsabilidades asumidos por cada una de las partes en el desarrollo de los intangibles, así como en su mejora, protección, mantenimiento y explotación. Tal y como ha puesto de manifiesto MIRANDA la titularidad legal no agota el derecho a la remuneración, sino que debe completarse con la adecuada compensación, a precios de mercado, a aquellas entidades del grupo que han contribuido activamente a crear ese valor. Aboga esta autora por acometer un minucioso análisis de los hechos y circunstancias concurrentes

[22] De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto en su apartado primero «Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia». Se persigue así limitar la capacidad de gravamen sobre beneficios empresariales en un Estado, lo que provoca un reparto de la potestad tributaria en el cálculo de la base imponible entre los Estados firmantes del Convenio.

y de la propia estructura contractual en la que se fundamenta la transacción, garantizando que los contratos celebrados se ajustan a las condiciones de mercado y que las entidades vinculadas contraten en condiciones análogas a como lo harían entidades no pertenecientes al mismo grupo[23].

Ciertamente la compensación de los miembros del grupo que realicen las contribuciones al intangible habrá de determinarse de acuerdo con el principio de plena competencia y en el instante de realización de la transacción, antes de que el riesgo se materialice, tomando en consideración la conducta de las partes. En todo caso la compensación de la actividad de financiación dependerá asimismo de los riesgos asumidos.

De este modo aquellos contratos que lleguen a celebrarse entre entidades del grupo han de adecuarse a las condiciones de mercado, tanto en lo que se refiere a la explotación del intangible como a las relaciones entre empresas y a la propia distribución de los costes asociados. Aquellos acuerdos que impliquen una contribución en el coste de creación, desarrollo o mejora del intangible deben tener asociada también una compensación en términos de mercado a través de alguna de las posibles fórmulas existentes al respecto (cotitularidad sobre el derecho, derecho de explotación, participación en los rendimientos derivados del uso del intangible, etc.). [24]

Por lo que interesa al objeto de nuestro análisis dentro de esta Acción 8 se examinaron en el citado Informe las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucraban activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar. A tal efecto consideró el citado Informe que la distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional. A tal efecto ya en su día el Informe de 2013 instaba a aclarar y consolidar las bases de la aplicación práctica del principio de plena competencia, al tiempo que contemplaba la posibilidad de introducir medidas especiales tanto dentro como fuera del principio de libre competencia, en caso de persistir los riesgos inherentes a los precios de transferencia una vez aclaradas y consolidadas dichas bases.

---

[23] MIRANDA, D. M., «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es). Puntualiza a este respecto esta autora que «Por ejemplo, un contrato entre partes no vinculadas que se refiera a un intangible cuya viabilidad o éxito sean especialmente difíciles de definir a priori reflejarían esta dificultad en las condiciones económicas de su transacción mediante el establecimiento de medidas que hagan posible un ajuste posterior del precio (retribución por tramos, mecanismos de revisión del precio, limitación en cuanto a la duración del periodo de licencia, etc.)».

[24] Véase en este sentido MIRANDA, D. M., «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), quien añade que a tal efecto «resulta esencial un exhaustivo análisis jurídico, no sólo respecto de los nuevos contratos o desarrollos, sino incluso de los con aquellos que están ya en curso, para evitar cualquier incidencia derivada de una incorrecta observancia de los aspectos referidos».

ISBN: 978-84-7777-556-0

En resumen, uno de los objetivos básicos de la implementación de la presente Acción lo constituye la determinación de los intangibles y la correcta atribución de los rendimientos. Ahora bien, al margen de lo anterior se hace igualmente necesario alcanzar una adecuada fijación del precio en la cesión o licencia de uso de los intangibles dentro del grupo, teniendo presente las distintas características inherentes a la naturaleza de estos derechos tales como el alcance material y territorial del derecho, la duración de la protección conferida al intangible por el ordenamiento jurídico, su vida útil, etc. Y ello con independencia de proceder igualmente a la selección del método correcto de valoración del intangible en el marco de los precios de transferencia.

III. EL TRATAMIENTO DEL *PATENT BOX* EN EL INFORME FINAL DE OCTUBRE DE 2015

1. Acción 3

Tras el Informe de 8 de octubre de 2015 la OCDE puso de manifiesto dentro del ámbito de esta Acción 3 que unas normas CFC (*Controlled Foreign Company*), esto es, normas de transparencia fiscal internacional, efectivas en el país de residencia de la matriz desincentivarían el desvío de rentas a otros países, dado que dichas rentas quedarían en todo caso sujetas a gravamen. Las actuaciones llevadas a cabo a este respecto sirvieron para identificar una serie de pilares fundamentales para unas normas efectivas. Las normas de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, estas normas representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Si bien la OCDE reconoció que algunas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, señaló a continuación que la mayoría no lo son. Lo que sucede es que dichas disposiciones se benefician habitualmente de las normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas pretéritas y no en la economía globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de intangibles, como la propiedad intelectual. Por este motivo se instó a desarrollar una actuación coordinada destinada a modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS. Ciertamente se ha de reconocer que desde entrasen en vigor en 1962, un número cada vez mayor de jurisdicciones ha implementado este tipo de normas, actualmente disponibles en 30 de los países participantes en el Proyecto de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, habiendo manifestado otros muchos países interés en su aplicación. Sin embargo, las normas CFC no siempre han seguido el ritmo de los rápidos cambios que se han registrado en los contextos comercial y empresarial internacionales, presentando en su mayor parte características funcionales que no abordan el problema de manera eficaz.

Pues bien en respuesta a los desafíos a los que se enfrentan las normas CFC existentes, ya en su día la versión inicial del Plan de 2013 efectuó un llamamiento al desarrollo de recomendaciones relativas al diseño de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior la OCDE reconoció que no había realizado una labor significativa en este ámbito, así como que los países podían abordar la preocupación existente en torno a temas como la competitividad y las condiciones de mercado equitativas aunando esfuerzos y trabajando conjuntamente. A tal efecto se ha de atender a las normas que regulan la deducción de gastos financieros, en tanto en cuanto los intereses entre partes vinculadas puede que no estén sometidos a una imposición completa o que la deuda subyacente pueda ser utilizada para reducir inadecuadamente la base imponible del prestatario o para generar un diferimiento o incluso una exención de los ingresos. Surgen además problemas parecidos cuando se consideran los pagos deducibles por otras transacciones financieras tales como las garantías financieras y de rendimientos, instrumentos derivados, seguros cautivos u otro tipo de contratos entre aseguradoras, especialmente en el contexto de los precios de transferencia.

El Informe de octubre de 2015 presentó un conjunto de recomendaciones en módulos o bloques fundamentales. Se ha de advertir que dichas recomendaciones no representan normas o estándares básicos, sino que han sido concebidas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas apliquen normas que impidan de manera más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales situadas en el extranjero. Las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz. El Informe establece una serie de recomendaciones con la finalidad de determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC. Asimismo se incluyen recomendaciones sobre la regulación de las entidades sin forma de sociedad mercantil y sus rendimientos conforme a las normas CFC. Y ello teniendo presente que, con frecuencia, la aplicación de las normas CFC vigentes está supeditada a la previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios antielusivos o umbrales impositivos mínimos. En este sentido el Informe recomienda que se apliquen las normas CFC exclusivamente a este tipo de normas cuando están sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.

Ciertamente se ha de reconocer que determinados países consideran todos los ingresos como rentas CFC imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz con arreglo a las normas vigentes. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior muchas de las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas tan sólo resultan aplicables a determinados tipos de rendimientos. A este respecto el Informe recomienda que este tipo de normas aporten una definición de rentas CFC que comprenda los distintos tipos de ingresos que se pretendan atribuir a la entidad

ISBN: 978-84-7777-556-0

matriz, al tiempo que establece una lista no exhaustiva de planteamientos en los que podrían inspirarse las normas CFC para elaborar la definición[25]. Concretamente el Informe recomienda, de una parte, que las normas CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos imputables a los accionistas, de manera que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción[26]; y, de otra, que se vincule, cuando sea posible, el umbral de atribución al de control, así como calcular la cuantía de las rentas atribuibles atendiendo al porcentaje de titularidad o grado de influencia o participación del accionista.

Una de las consideraciones fundamentales de política tributaria que hay que tener en cuenta a la hora de diseñar normas CFC eficaces gira en torno a cómo asegurarse de que dichas normas no generen situaciones de doble imposición, explica el informe. No obstante se precisa que el paquete normativo no sólo incide en la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, sino que recomienda además, por ejemplo, que aquellas jurisdicciones dotadas de normas CFC contemplen el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero (incluidos aquellos que gravan los rendimientos de empresas matrices intermediarias en virtud del régimen de transparencia fiscal internacional), instando a los distintos países a devolver la doble retención practicada en los dividendos y ganancias del capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones en dicha CFC cuando sus rentas hubieran estado previamente sujetas a gravamen con arreglo al régimen de transparencia fiscal internacional aplicable.

Partiendo de que cada país otorga una prioridad distinta a los propios objetivos políticos las recomendaciones recogidas en el Informe de octubre de 2015 concibieron implícitamente un cierto grado de flexibilidad de cara a la aplicación de las normas CFC destinadas a luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios preservando la coherencia con los objetivos políticos del sistema tributario como un todo y las obligaciones jurídicas a nivel internacional del país en cuestión.

El Informe Final de la Acción 3 reconoció por tanto que los grupos de sociedades pueden crear entidades vinculadas no residentes radicadas en territorios de baja tributación a las que poder desplazar determinados tipos de rentas. Pues bien las normas

[25] Se alude concretamente a la realización de un análisis por categorías, así como a la práctica de un análisis de sustancia y de un análisis del exceso de los beneficios.

[26] En efecto, de cara al cómputo de los ingresos se recomienda, para el cálculo de las rentas obtenidas por la entidad CFC se utilicen las normas de cómputo del país de residencia de los accionistas y no las del país de la entidad CFC, limitándose además la compensación de pérdidas de la filial CFC al objeto de que éstas sólo puedan ser eliminadas con ingresos de la propia entidad transparente y no puedan ser compensadas con otro tipo de ingresos generados en el país de residencia del accionista.

CFC posibilitan neutralizar este tipo de prácticas abusivas[27]. Ahora bien, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, estas normas sobre CFC no serán de aplicación cuando la renta en cuestión esté sujeta a tributación conforme a un régimen de *patent box* en línea con el enfoque del nexo otorgándose un tratamiento fiscal preferente a las rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual que proceden de auténticas actividades económicas.

El último párrafo del Informe final de la Acción 3 del Proyecto BEPS, relativo a la transparencia fiscal internacional, señaló que «Los Estados deberían, por ello, revisar cuidadosamente las correspondientes normas de los convenios fiscales al diseñar las normas CFC a los efectos de garantizar que no están inopinadamente obligados a aplicar el método de exención a las rentas que ellos desean gravar bajo las normas CFC».[28]

En resumen, tratándose de actividades económicas transnacionales la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación. Sin embargo estas mismas normas han facilitado, en determinados supuestos, el caso contrario, por ejemplo, la doble no imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida). Debido precisamente a ello reconoce la OCDE que determinadas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, si bien la mayoría no lo son, beneficiándose habitualmente de normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas antiguas y no en la economía globalizada del siglo XXI, con una creciente importancia de intangibles, como la propiedad

---

[27] Tal y como precisa GIL GARCÍA, E., «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es) «La CFC debe ser tratada como 'controlada' cuando los residentes tengan, como mínimo, más del 50% del control (ya sea de manera directa o indirecta). Ese control puede referirse a un control legal (derechos de voto respecto de la filial), un control económico (derechos sobre los beneficios, así como sobre el capital y los activos en determinadas circunstancias), un control de facto (*v.gr.* quien toma las decisiones importantes en los asuntos de la empresa no residente) o un control basado en la consolidación (relacionado con principios contables)». Ciertamente el control legal requerirá la obtención de un porcentaje de participación en el capital del accionista o en sus derechos de voto. Por su parte el control económico se ha de centrar en el derecho a participar en beneficios, activos y capital de una entidad en supuestos de tales como la disolución y la liquidación. El llamado control *de facto* ha de tomar en consideración los distintos factores que los Estados tienen presente para poder estimar que una determinada empresa ejerce un control sobre otra. Por último, el control basado en la consolidación habría de resultar de la confluencia de los criterios anteriores.

[28] Refiriéndose al alcance de este párrafo final opina SANZ GADEA, E., «La Directiva Antiabuso (II). La transparencia fiscal internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 406, 2017, p. 39, que «Este párrafo final puede ser entendido bien como la confirmación de que el método de exención rechaza la aplicación de la transparencia fiscal internacional o, simplemente, como una indicación de la conveniencia de que la renta imputable no se califique a modo de beneficio sino, más bien, en atención a su naturaleza o, cuando menos, a modo de categoría específica de renta, por cuanto así quedaría salvada la confrontación, al menos formalmente».

ISBN: 978-84-7777-556-0

intelectual. Por este motivo se hace necesario desarrollar una colaboración conjunta con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS.

Con carácter general la OCDE estima que los Estados están perdiendo hasta 240 mil millones de dólares anuales en su recaudación fiscal como consecuencia de estas prácticas. A tal efecto los requisitos de declaración de información aprobados en el Informe BEPS han de permitir homogeneizar los requisitos de algunos tipos de reporte para reducir los costes de cumplimiento. Así, por ejemplo, la adopción generalizada de los estándares internacionalmente aceptados sobre la documentación de precios de transferencia y el reporte país por país ofrecerá una solución simplificada que ha de evitar la duplicación que de otra manera se generaría si cada país contara con sus propios estándares de documentación. Además se estima que si cada uno de los Estados para los cuales BEPS representa una seria preocupación hubiese abordado este asunto de manera unilateral, el resultado habría sido caótico y los costes de cumplimiento que habrían supuesto para las empresas multinacionales habrían sido muy elevados.

2. Acción 5

El Informe de la OCDE de octubre de 2015 (que encerraba el mandato de renovar el trabajo del Foro sobre competencia fiscal lesiva llevado a cabo desde el Informe de 1998, procediendo a renovar los criterios adoptados por el citado Informe) trató de acometer una estrategia destinada a ampliar la participación en el Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas para los miembros no pertenecientes a la OCDE dentro del marco de la Acción 5 (destinada a incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad), controlando las prácticas fiscales nocivas de manera más efectiva, atendiendo a la transparencia[29] y prestando una especial atención a aquellos regímenes preferenciales en materia fiscal a través de la consecución de un alto grado de cooperación entre los distintos Estados, culminándose las medidas sobre los Tratados impositivos para evitar la evasión artificial mediante el Establecimiento Permanente (EP), esto es, previendo la evasión fiscal a través de un EP artificial mediante una actualización del citado concepto que evite localizaciones artificiales, así como revisando la atribución de beneficios entre distintas jurisdicciones, dentro del ámbito de la Acción 7[30].

---

[29] Recuérdese a este respecto que el principal objetivo perseguido es el de mejorar la transparencia fiscal a través de un intercambio fluido de información.

[30] Esta Acción 7 no persigue sino reconducir el empleo de intangibles para deslocalizar beneficios, al objeto de que estos sean gravados en el lugar en el que se producen. En palabras de SERRANO ANTÓN, F., «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 391, 2015 (consultado en www.ceflegal.com) «La acción 7 del Plan BEPS incide en la práctica reciente de reemplazar el papel de distribuidor por el papel de comisionista que no revela la identidad ni la sede del comitente evitando el estatus de establecimiento permanente. Y en la práctica de fragmentar activida-

Respecto de la Acción 5, y al objeto de definir el concepto de actividad sustancial referido a los regímenes de intangibles, el Informe aprobado por la OCDE en su reunión de 8 de octubre de 2015 se inclinó por el enfoque centrado en el nexo fundamentado, como hemos tenido ocasión de precisar, en la relación existente entre los ingresos y los gastos directamente vinculados con el desarrollo del intangible o patente. El *nexus approach,* previsto para aquellos regímenes que conceden beneficios fiscales a intangibles, consiste en la aplicación de una fórmula cuyo numerador lo constituyen los gastos cualificados incurridos por el propio obligado tributario o subcontratados con terceros independientes y cuyo denominador queda integrado por estos mismos gastos incrementados en los costes de adquisición y de intangibles y los gastos por desarrollos subcontratados con terceros vinculados. Como resultado de dicha fórmula

---

des en el interior de una empresa y entre empresas del grupo para minimizar su duración. La acción 7 quiere reconducir el uso de intangibles para deslocalizar beneficios, y que estos sean gravados en el lugar en el que se producen». Tal y como ha puesto de manifiesto GARCÍA PÉREZ, J. A., «Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 2, 2015 (consultado en www.laleydigital.com), el conjunto de trabajos desarrollados dentro del marco de esta Acción 7, relativa a impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente, tienen como principal objetivo la elaboración de un Informe en septiembre 2015 partiendo de un Documento para discusión pública («Public Discussion Draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status», 31 October 2014 - 9 January 2015), a través del cual se establecen como medidas que pueden afectar a negocios digitales una modificación de la figura del agente dependiente/independiente, entendiendo que existe Establecimiento Permanente en aquellos supuestos de desarrollo de actividades que vinculan con determinadas personas de una manera que resulta en la conclusión de un contrato, estando pendiente la fórmula exacta de redacción del precepto, tratando de superar fórmulas elusivas y la confusión que existía en determinadas jurisdicciones con contrato de representación indirecta latina; precisa a tal efecto el citado autor que «Las actividades preparatorias y auxiliares listadas en el párrafo 4 del citado artículo 5 MC son objeto de propuesta de modificación, en los sentidos siguientes: Referencia a que las actividades listadas sean en todo caso 'preparatorias o auxiliares'; eliminación de la referencia a un 'propósito de entrega de bienes o mercancías' como elemento excluyente de la noción de EP en caso de tenencia de instalaciones o al mantenimiento de un stock de bienes o mercaderías; y eliminación como actividad 'preparatoria o auxiliar' de la adquisición de bienes o mercancías y de captación de información para la empresa. Adicionalmente se propone una regulación de la fragmentación de actividades entre entidades vinculadas, en la línea con ideas anticipadas en resoluciones de la Dirección General de Tributos en referencia a lo que denomina 'establecimiento operativo complejo' como variante de EP, un mecanismo de evitación de fraccionamientos contractuales y una consideración específica de EP aseguradoras en determinados casos». Por otra parte en el Documento de información pública correspondiente a la citada Acción 7 se proponían además un conjunto de modificaciones relativas al desarrollo de actividades de almacenaje con finalidad de entrega y a las actividades de adquisición de bienes y de recogida de información. En definitiva la implementación de esta Acción 7 persigue impedir la elusión artificiosa a través de los establecimientos permanentes a través de la introducción de un conjunto de modificaciones en la definición de EP destinadas a impedir que las empresas lleven a cabo situaciones de elusión fiscal, así como la atribución de beneficios al mismo. Tal y como ha precisado ÁLAMO CERRILLO, R., «La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es) «a través de esta Acción la OCDE reconoce la existencia del problema tributario, la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente, si bien no dedica un análisis exclusivo al mismo».

ISBN: 978-84-7777-556-0

se obtiene una proporción de ingresos procedentes del intangible que se pueden beneficiar del incentivo fiscal[31].

El Informe final de la Acción 5 de BEPS pretende combatir prácticas consideradas perniciosas tales como los regímenes fiscales preferenciales (que ofrecen condiciones ventajosas a entidades que desarrollen determinadas actividades y que suponen un incentivo a la deslocalización de determinados activos, principalmente intangibles relacionados con la propiedad intelectual y/o determinadas actividades empresariales) así como los acuerdos con las Administraciones tributarias (*tax rulings*) y los efectos negativos que estos acuerdos con las diferentes Administraciones locales pueden llegar a generar a nivel global. Dicho Informe establece el marco jurídico acordado por la OCDE para el intercambio obligatorio y espontaneo de información en relación con los acuerdos tributarios, incluyendo hasta seis categorías de acuerdos específicos. Asimismo en el estudio de esta Acción 5 se han detectado hasta un total de dieciséis regímenes que, en todo o en parte, no serían conformes con dicho mecanismo. Y, siendo ello así, se estima los países deberían considerar la modificación de tales regímenes.

Por otra parte, en tanto en cuanto se ha de tratar de potenciar la transparencia entre los Gobiernos, en especial en materia de *tax rulings* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos) que pudieran tener un impacto en la base imponible de otros países, el Informe de la OCDE de octubre de 2015 pone de manifiesto en este punto la puesta en marcha un sistema de intercambio de información obligatorio y espontáneo sobre ciertas categorías de *tax rulings*, describiéndose a tal efecto los distintos elementos de la estrategia de diálogo y participación con aquellos países que no sean miembros de su organización, ni participantes en el Plan BEPS, a fin de evitar el riesgo de que los trabajos sobre prácticas tributarias perniciosas puedan desplazar geográficamente los regímenes que nos ocupan a terceros países.[32]

---

[31] Tal y como afirma GIL GARCÍA, E., «Una nota sobre la propuesta de modificación de la Directiva de Intereses y Cánones», *Boletín de Actualidad Crónica Tributaria,* núm. 1, 2016, p. 27, «A tenor del Informe Final de la Acción 5 del Proyecto BEPS, lanzado en octubre de 2015, se ha llegado a un consenso sobre el '*nexus approach*' como el enfoque para requerir actividad sustantiva en el contexto de los regímenes preferenciales». Tal y como se analizará a continuación en el numerador de la citada fórmula quedan asimismo recogidos los llamados gastos cualificados, susceptibles de incrementarse hasta un 30% al objeto de evitar el surgimiento de restricciones respecto de los desarrollos subcontratados con terceros vinculados o adquisiciones de intangibles. Por su parte el denominador de la fracción queda integrado por la totalidad de los gastos (ya sean cualificados o no) que se hallen directamente relacionados con el intangible. En todo caso no deben computarse ni en el numerador ni en el denominador de la fracción aquellos gastos que no se encuentren relacionados directamente con la creación del activo, caso por ejemplo de los gastos financieros o de los derivados de las amortizaciones de los inmuebles.

[32] Concretamente el modelo final propuesto por la OCDE obliga a intercambiar seis categorías de *tax rulings* específicos que cumplen la condición de que su ausencia de intercambio podría dar lugar a problemas de BEPS, siendo dichas categorías las siguientes: *Rulings* referentes a regímenes preferenciales; APAs unilaterales u otros *rulings* transfronterizos unilaterales sobre precios de transferencia; *Rulings* unilaterales con efectos transfronterizos que produzcan un ajuste a la baja de los beneficios sujetos a tributación que no aparezca directamente reflejada en su contabilidad financiera o mercantil; *Rulings* relativos a los establecimientos permanentes (sobre su existencia o no, y la atribución de beneficios que se le haga);

El Informe de octubre de 2015 indica en qué estado se encuentran las conversaciones y el diálogo en torno a las eventuales revisiones o adiciones al marco de referencia vigente. Estos aspectos del trabajo se desarrollarán ulteriormente en el contexto del objetivo último de diseñar un marco más integrador capaz de respaldar y supervisar la implementación de las correspondientes medidas antielusivas.

Por otra parte el conjunto de nuevas directrices introducidas en el ámbito de esta Acción 5 ponen de manifiesto la consecución de un acuerdo sobre la puesta en práctica del marco de transparencia y de un mecanismo de control y supervisión permanente dirigido a regímenes preferenciales, entre ellos los regímenes de propiedad intelectual[33]. A este respecto se ha de recordar que ya en el año 2014 se presentó un primer Informe de progreso dentro del Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, el cual quedó incorporado y sustituido por el Informe de 2015[34]. La labor del citado Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, a quien se confiaron los trabajos, se centró principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales[35].

Rulings sobre partes vinculadas que sirvan como vehículo para conseguir una menor tributación del flujo de ingresos en su traslado de un país a otro; y cualquier otro tipo de *ruling* que, en ausencia de intercambio espontáneo de información, diera lugar a problemas de BEPS.

[33] En este sentido el Informe final de la Acción 5 define el concepto de activo de propiedad industrial o intelectual, limitando el mismo a los siguientes elementos respecto de los que se estima que son aquellos que generan un valor sobre el que podrá aplicarse un beneficio o ventaja fiscal: las patentes y activos equivalentes a las patentes, siempre que tengan un nivel de protección y de requisitos de registro similares al de las patentes y *copyright* de *softwares*, entre otros. La citada definición culmina con una referencia a «otros activos» que, no cumpliendo con los requisitos para entrar en las otras dos categorías, podrían ser calificados como activos de propiedad intelectual a condición de que pudiera probarse, mediante algún tipo de certificación válida, las características necesarias para que cualificasen como tales.

[34] Como es sabido este Foro de trabajo ha perseguido elaborar una metodología que defina el requisito de «actividad económica sustancial» (inicialmente delimitada dentro del contexto de los intangibles pero previéndose su extensión al resto de los regímenes preferenciales) y que mejore la transparencia incluyendo el intercambio espontáneo obligatorio de *tax rulings* relacionados con regímenes preferenciales. Ya en su día, hacia el mes de diciembre de 2013, el ECOFIN encargó al Código de Conducta que analizase los regímenes de *patent box* de los Estados miembros teniendo en cuenta el criterio 3 del Código para la determinación de si una medida es potencialmente perjudicial, el cual se refiere a la existencia de actividad económica real o sustancial en el Estado miembro que concede los beneficios fiscales. Un año después el citado Grupo Código de Conducta acabó haciendo suyo el *modified nexus appoach* de la Acción 5 del Plan BEPS estimando que ninguno de los regímenes de propiedad intelectual de la Unión lo cumplía y que, por tanto, eran potencialmente. Durante el año 2015 el Código de Conducta procedería a analizar los dieciséis regímenes de *patent box* vigentes en la Unión Europea.

[35] Tal y como precisa a este respecto SANZ GADEA, E., «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», ob. cit. (consultado en www.ceflegal.com), «Para hacer operativo el enfoque del nexo —se está refiriendo concretamente el autor al enfoque del llamado nexo directo, esto es, la relación causal existente entre los gastos incurridos por la entidad en la creación del activo intangible y los ingresos derivados de su explotación— en el Informe final de la Acción 5 se han seleccionado los activos intangibles idóneos, acotado los gastos inherentes a la creación del activo intangible efectuados por la entidad que

ISBN: 978-84-7777-556-0

El Informe final relativo a esta Acción 5 señala que el desarrollo de una actividad sustancial garantiza que el otorgamiento de incentivos para la investigación y desarrollo no tiene efectos perjudiciales para otros países. Sin embargo desde determinados sectores doctrinales se ha rechazado que este criterio resulte satisfactorio de cara a impedir el desplazamiento artificioso de beneficios. Así, por ejemplo, opina a este respecto SANZ GADEA[36] que «La sola existencia de un régimen fiscal privilegiado, basado en la creación de un activo intangible, incluso por medio de la contratación con terceros, cuya cesión de uso puede pactarse entre partes vinculadas, y cuyo valor de mercado es muy difícil de determinar, supone, por sí mismo, un foco de atracción de maniobras de desplazamiento artificial de beneficios, muy difícil de controlar a través del principio de libre competencia».

De acuerdo con el citado Informe final de la Acción 5, y al objeto de asumir el enfoque del nexo modificado que persigue limitar determinadas categorías de gastos se prevé que los Estados permitan a los contribuyentes aplicar hasta un del 30% respecto de aquellos gastos considerados como elegibles con el objetivo de beneficiar a los contribuyentes que desarrollan por sí mismos actividades en I+D+i, no penalizando además a aquellos contribuyentes que adquieren intangibles o subcontratan I+D+i a entidades vinculadas. De este modo los gastos elegibles se ven incrementados en un 30%, a condición de que no excedan de los gastos generales[37].

---

pretende el disfrute del incentivo y de aquellos otros no realizados por ella aun cuando hayan contribuido a la creación de dicho activo y, en fin, establecido los criterios para determinar la renta procedente de la explotación del activo intangible». Los gastos de creación del activo intangible serán los incurridos efectivamente en actividades de investigación y desarrollo.

[36] SANZ GADEA, E., «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», ob. cit. (consultado en www.ceflegal.com). A juicio de este autor «Lo ideal hubiera sido un acuerdo de desmantelamiento total e inmediato del patent box, tanto por razones fiscales pues, como el propio Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS señala, los regímenes preferenciales sobre intangibles suscitan problemas de erosión de la base imponible, como por razones económicas, pues los centros de investigación y desarrollo, como cualquier otra actividad económica, deberían buscar la ubicación más idónea desde el punto de vista económico, al margen de cualquier incentivo fiscal, creador de distorsiones».

[37] Con carácter adicional aquellos Estados que escojan la aplicación de un régimen de *patent box* no podrán ir más allá respecto a la definición del enfoque del nexo, si bien se les permitirá acotar la definición de rentas elegibles así como limitar el ámbito de intangibles o reducir la ratio. No se permitirá en cambio la aplicación a nuevos operadores de los regímenes existentes e inconsistentes con el enfoque del nexo con posterioridad al 30 de junio de 2016. En el supuesto de que un concreto régimen se adaptara al enfoque del nexo y tuviese efectos antes del 30 de junio de 2016 los nuevos operadores no podrían beneficiarse de los regímenes existentes una vez que tuviese pleno efecto el nuevo régimen, estimándose no obstante que desde el año 2015 resulta posible iniciar el proceso para adaptar los regímenes al enfoque del nexo. Véase en este sentido GIL GARCÍA, E., «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), quien recuerda además que «se contempla la posibilidad de que los países introduzcan una cláusula de salvaguarda que permita a los contribuyentes seguir beneficiándose del régimen existente hasta una segunda (y definitiva) fecha. En cualquier caso, el período entre las dos fechas no puede exceder de 5 años (esto es, hasta el 30 de junio de 2021 como máximo). Después de esta fecha, no podrán concederse más beneficios basados en los regímenes antiguos a los contribuyentes».

En definitiva, el Informe Final de la Acción 5 del Proyecto BEPS vino a ratificar la adopción del enfoque facilitado por el *nexus approach* como el adecuado para requerir actividad sustantiva en el contexto de los llamados regímenes preferenciales, posibilitando que el contribuyente pueda beneficiarse de la aplicación de un régimen de propiedad industrial siempre y cuando haya incurrido por sí mismo en los gastos en I+D+i para obtener la renta procedente del activo intangible. El conjunto de los Estados han de permitir a los contribuyentes aplicar un tope máximo del 30% respecto de aquellos gastos considerados como elegibles con el objetivo de beneficiar a los contribuyentes que desarrollan por sí mismos actividades en I+D+i, sin discriminar a aquellos contribuyentes que adquieren intangibles o subcontratan I+D+i a entidades vinculadas.[38]

Por otra parte el Informe de octubre de 2015 subrayó la mejora de la transparencia mediante la implantación de un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* que presenten riesgos de desarrollo de prácticas elusivas ante la falta de dicho intercambio. Así, en lo relativo a la transparencia se acuerda la adopción de un marco de referencia bajo el que se incluirán todos las decisiones administrativas sobre contribuyentes den lugar a prácticas elusivas ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Este marco contempla un total de seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas.

De una parte, están los acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales. También, los acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APAs) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito. Le siguen los acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios. Asimismo se incluyen los acuerdos relativos a establecimientos permanentes y los referentes a las sociedades canalizadoras de rentas, tipo *conduit* (esto es, interpuestas, incluso de terceros países) o *holding*. Finalmente, se incluye cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas ante la ausencia de intercambio de información.

Ahora bien ello no significa que dichos acuerdos o decisiones administrativas sean de por sí preferenciales (prescindiéndose del requisito de que los acuerdos a intercam-

[38] La aplicación del citado criterio requiere, bajo la exigencia de actividad sustancial, que el beneficio fiscal aplicable a los rendimientos derivados de la cesión de la propiedad industrial o intelectual esté directamente relacionado con el gasto originado por las actividades de I+D llevadas a cabo por el mismo contribuyente, de cuya explotación se generen rentas positivas. Debe existir en consecuencia un nexo directo entre el ingreso obtenido y el gasto real soportado considerado como un indicador fehaciente del desarrollo de una determinada actividad.

Como bien ha puesto de manifiesto GIL GARCÍA, E., «De la planificación fiscal 'agresiva' hacia una planificación 'sustantiva': ¿es este el nuevo paradigma?», ob. cit., p. 14, «los gastos elegibles se ven incrementados en un 30% a condición de que no excedan de los gastos generales». Recuerda además la citada autora en su trabajo que no se permitirá la aplicación a nuevos operadores de los regímenes existentes e inconsistentes con el enfoque del nexo después del 30 de junio de 2016.

ISBN: 978-84-7777-556-0

biar tengan que ser referentes a un régimen preferencial[39]) o que conlleven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, si bien se reconoce que la falta de transparencia en la aplicación de un régimen o procedimiento administrativo concretos puede llegar originar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición.

Dentro del procedimiento de aprobación de las medidas para combatir el conjunto de prácticas elusivas susceptibles de llegar a desarrollarse fueron revisados en el Informe de octubre de 2015 hasta un total de 43 regímenes preferenciales, 16 de ellos regímenes de propiedad intelectual, reflejándose los resultados de aplicar a los regímenes preferenciales de países miembros y socios tanto los factores a los que aludía el Informe de 1998[40] como los criterios de actividad sustancial y transparencia. No

[39] En efecto, tal y como expone MORENO GONZÁLEZ, S., «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 175, 2017 (consultado en www.aranzadidigital.es) «Los trabajos de la Acción 5 en materia de transparencia fiscal han experimentado una evolución interesante que afecta principalmente a la identificación de los acuerdos comprendidos en el marco del intercambio espontáneo de información. Mientras el Informe de Progreso de septiembre de 2014 preveía el intercambio espontáneo de información únicamente para los acuerdos relacionados con regímenes preferenciales, el Informe final de 2015 considera que el intercambio espontáneo y obligatorio de información debería cubrir generalmente todas aquellas situaciones en las cuales la falta de intercambio de un acuerdo pueda dar lugar a un riesgo en materia de BEPS. De este modo, la Acción 5 deja de estar limitada al intercambio de acuerdos sobre regímenes preferenciales, para alcanzar también este otro tipo de situaciones». A este respecto opina además MACARRO OSUNA, J. M., «La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos (tax rulings y APA) en el Plan BEPS y el Derecho de la UE», ob. cit., p. 53, que «El FHTP pretende dar un paso adelante en la búsqueda de una mayor transparencia pues, si bien no todo *tax ruling* o APA es, por sí mismo, un régimen preferencial, sí son vehículos apropiados para la implementación de estructuras de elusión fiscal. El modelo definitivo aportado exigirá compartir cualquier acuerdo previo que, de no ser intercambiado, pueda dar lugar a una erosión de bases fiscales o a un traslado de beneficios».

[40] Concretamente este Informe de 1998, titulado «Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente», planteaba ya los motivos de preocupación e inquietud existentes sobre cuestiones de política fiscal que, a día de hoy, continúan siendo absolutamente relevantes, tal y como ya lo eran en ese momento, habiendo quedado recogidos en dicha publicación. La trascendencia de dicho trabajo quedó además puesta de manifiesto al incluirse el mismo como parte del Plan BEPS cuya Acción 5, como estamos analizando, encomendó al Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas que pusiese al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Tal y como recuerda SANZ GADEA, E., «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», ob. cit. (consultado en www.ceflegal.com), el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales «se guió por los denominados cuatro factores clave (no tributación efectiva o muy reducida respecto de la renta de activos móviles y de prestación de servicios; no interferencia del régimen fiscal con el sistema fiscal general; carencia de transparencia; ausencia de intercambio de información) y los ocho factores complementarios (definición artificial de la base imponible; no concordancia con los principios internacionales sobre precios de transferencia; exención de la renta de fuente extranjera; acuerdos administrativos respecto de la base imponible o el tipo de gravamen; reglas sobre el secreto de las operaciones; acceso a una amplia red de tratados; promoción del régimen como un instrumento de planificación fiscal; favorece operaciones con finalidad fiscal carentes de sustancia)».

obstante el Informe de octubre de 2015 reconoció que, hasta la fecha, el criterio de actividad sustancial se había aplicado meramente a los regímenes de propiedad intelectual. Precisamente bajo este criterio en los trabajos del Foro se concluyó que todos los regímenes de propiedad intelectual objeto de estudio eran incompatibles, ya fuera total o parcialmente, con el criterio del nexo, quedando así puesto de manifiesto que, a diferencia de lo que sucede respecto de otros aspectos del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas, los detalles relativos a este enfoque son resultado del trabajo llevado a cabo en el marco del Plan BEPS, mientras que la concepción y el diseño de los regímenes son cronológicamente anteriores. Debido precisamente a ello se decidió que los países que aplican dichos regímenes lleven a cabo un análisis de los aspectos de los mismos que eventualmente deban ser objeto de modificación.

Tal y como ha puesto de manifiesto MARTÍNEZ GINER[41] esta obligación de intercambio espontáneo de información sobre *tax rulings* afecta, no ya solo a los acuerdos futuros emitidos a partir del 1 de enero de 2016, sino también a los acuerdos pasados, acordándose el intercambio de la información referida a acuerdos adoptados a partir de 1 de enero de 2010 y que tengan efectos el 1 de enero de 2014. De acuerdo con lo señalado por el citado autor «El intercambio espontáneo se desarrollará en dos fases: inicialmente se intercambiaran unos datos mínimos sobre el acuerdo que se realizara de acuerdo con el modelo del Anexo C de la Acción 5. En un segundo momento se intercambiara previo requerimiento el correspondiente *tax ruling* o APA unilateral. En cuanto a los plazos se establece que el intercambio deberá hacerse lo antes posible y no más tarde del tercer mes posterior a la fecha en la que el acuerdo está disponible para la autoridad tributaria del Estado que lo concedió».

En suma, a través de su Informe de la Acción 5 (relativo a cómo combatir las prácticas fiscales perjudiciales) la OCDE planteó varios enfoques destinados a asegurar que los incentivos fiscales sean negados en una determinada jurisdicción si en ésta no se llevan a cabo actividades sustanciales. En febrero de 2015 fue objeto de publicación un acuerdo sobre normas transitorias en relación con los regímenes de propiedad intelectual existentes en virtud del cual no deben introducirse nuevos regímenes preferenciales a partir del 30 de junio de 2016, debiendo dejar de tener efecto los beneficios de los regímenes preferenciales existentes antes del 30 de junio de 2021.[42]

De acuerdo con lo señalado por BARRENO, BLASCO, FERRERAS, MAS, MUSILEK, RANZ y REOL[43], este Informe relativo a la Acción 5 «establece los criterios de sustancia aplicables a los regímenes fiscales preferenciales potencialmente pernicio-

[41] MARTÍNEZ GINER, L. A., «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 173, 2017 (consultado en www.aranzadidigital.es).

[42] Véase MARTÍNEZ-MATOSAS, E. y CUESTA CUESTA, L., «Impacto de las Acciones del Plan BEPS en España», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 408, 2017 (consultado en www.ceflegal.com).

[43] BARRENO, M., BLASCO, A. M.ª, FERRERAS, J., MAS, J.., MUSILEK, A., RANZ, A. y REOL, T., «El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», ob. cit., p. 9.

ISBN: 978-84-7777-556-0

sos, así como el marco para el intercambio espontáneo de acuerdos fiscales (*rulings*) y una guía de buenas prácticas sobre la emisión de tales acuerdos».

De cara a un futuro próximo se prevé que el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas continúe con el desarrollo de su labor de revisión de regímenes preferenciales, si bien se estima que probablemente sea necesario volver a analizar los regímenes que ya fueran objeto de examen antes de la introducción del criterio de actividad sustancial. A tal efecto el conjunto de las preocupaciones actuales se centran, fundamentalmente, en el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos *tax ruling* en relación a contribuyentes específicos.

Por otra parte dentro del ámbito comunitario el conjunto de los Estados de la Unión Europea han decidido abandonar prácticas perniciosas como los *tax rulings*, esto es, los acuerdos entre Estados y empresas multinacionales que permiten a las grandes corporaciones ahorrarse millones de euros en impuestos, habiéndose alcanzado asimismo a principios de octubre de 2015 un acuerdo en el seno del ECOFIN en virtud del cual cada seis meses haya un intercambio de información sobre los que han sido firmados, en una apuesta por la transparencia ante la opacidad fiscal. No obstante se ha de advertir que su extinción o la simple reducción no ha sido posible, a pesar de que la Comisión Europea ha iniciado a lo largo de estos últimos tiempos diversos procedimientos para que sean consideradas ayudas de Estado y para que esos impuestos ahorrados se ingresen en las arcas públicas[44].

3. Acciones 8 a 10

Dentro de esta segunda fase de desarrollo del Plan de Acción BEPS que venimos analizando se persiguió dar a conocer las reglas sobre precios de transferencia en relación con los intangibles (Acción 8), sobre precios de transferencia en relación con los riesgos y el capital y otras transacciones de alto riesgo (Acciones 9[45] y 10). Todo ello con el objetivo último de introducir determinadas modificaciones en diversos capítulos de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE[46].

---

[44] Concretamente la investigación transnacional desarrollada en el seno de la Comisión contribuyó a poner de manifiesto más de 200 *tax rulings* que diversas entidades firmaron con Luxemburgo para evitar pagar impuestos en los otros países comunitarios.

[45] En relación con esta Acción se han de desarrollar normas que eviten que se puedan trasladar entre entidades riesgos y capital con el objetivo último de reducir la tributación.

[46] Dentro de este conjunto de modificaciones destacan las relativas a: líneas de actuación a seguir en un análisis de comparabilidad, el cual se estructura en dos partes, a saber, una primera destinada a delimitar adecuadamente la operación vinculada y una segunda a través de la cual se procede a comparar la operación vinculada con sus comparables; desarrollo de nuevas guías relativas al tratamiento de los riesgos existentes en el ámbito de los precios de transferencia; nuevas directrices en el ámbito de los intangibles (con especial atención a los llamados intangibles de difícil valoración); acuerdos de reparto de costes; introducción de nuevo régimen opcional relativo a servicios de bajo valor añadido; e introducción de nuevas directrices en los mercados de materias primas.

En relación con la Acción 8 el Informe de la OCDE aprobado en la Cumbre del 8 de octubre de 2015 contribuyó a reforzar y clarificar los estándares actuales, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo al principio de plena competencia. Aquellas Administraciones tributarias que se encuentren en presencia de intangibles calificados como intangibles de difícil valoración de acuerdo con las Directrices podrán emplear los resultados *ex post* para valorar la adecuación del precio fijado *ex ante,* salvo que se planteen determinadas circunstancias especiales en las Directrices de Precios de Transferencia relativas a la capacidad probatoria del contribuyente acerca del momento de su valoración siempre y cuando dicha diferencia no supere un determinado valor.

Respecto de «otras operaciones de alto riesgo» se hacía necesario desarrollar normas para evitar la erosión de las bases imponibles a través de transacciones muy específicas difíciles de valorar. Pues bien, tras la aprobación por parte de la OCDE de su Informe de octubre de 2015 con motivo de la Cumbre celebrada en París el día 8 del citado mes, y por lo que se refiere de manera coordinada a estas Acciones del Plan BEPS, el citado Informe englobó directrices revisadas que buscan garantizar que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan. El Informe incluyó igualmente directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como estas dos cuestiones fueron identificadas como de importancia decisiva de para los países en vías de desarrollo, se previó que las directrices incluidas en el Informe resultasen complementadas con un trabajo adicional, a iniciativa del Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20, que proporcionase conocimiento, mejores prácticas y herramientas a los países en vías de desarrollo para valorar las transacciones de materias primas a efectos de la aplicación de las normas de precios de transferencia y para prevenir la erosión de sus bases imponibles a través de pagos que erosionan la base[47].

[47] Concretamente a efectos de lo dispuesto en las Directrices de Precios de Transferencia han de entenderse como materias primas aquellos productos físicos respecto de los cuales partes independientes de la industria emplean precios cotizados (*quoted price*) como referencia para la determinación de los precios en transacciones no controladas. Se introduce así una referencia al precio cotizado a resultas de la cual los acuerdos no controlados comparables representados por el citado precio habrán de servir junto con las transacciones no controladas comparables para la determinación del precio de plena competencia mediante la aplicación del método del precio libre comparable a las operaciones vinculadas de materias primas. A este respecto opinan acertadamente BARRENO, M., BLASCO, A. M.ª, FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A. y REOL, T., «El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», ob. cit., p. 40, que «Los precios cotizados de las materias primas se elevan a la categoría de comparables externos, estando sujetos a los ajustes oportunos para asegurar la comparabilidad de las características económicamente relevantes de las operaciones vinculadas y de los acuerdos no controlados representados por dichos precios». Se ha de destacar además a este respecto la posibilidad introducida de que las Administraciones tributarias puedan determinar la fecha de fijación del precio de las materias primas en las operaciones vinculadas atendiendo a unos criterios objetivos, salvo prueba de que la fecha adop-

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE se dotan además de unas pautas claras que señalan que, aunque los acuerdos contractuales son importantes y sirven como punto de partida para todo análisis de precios de transferencia, el principio de plena competencia no puede depender de contratos intragrupo que no reflejan la conducta real de las partes. Así las cosas las Directrices revisadas explican cómo deben atribuirse dentro de un grupo societario los riesgos y los rendimientos derivados de los riesgos, así como los rendimientos procedentes de activos de propiedad intelectual, fijando unas pautas detalladas sobre el tratamiento de las sinergias, las economías de localización y las características de los mercados locales, además de la plantilla de trabajadores.

Como es sabido de un tiempo a esta parte los intercambios comerciales intragrupo se han intensificado de manera significativa, hallándose acompañados en todo momento de una rápida globalización de la actividad económica. Las normas para determinar los precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, buscan el establecimiento de condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de la multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. El principio de plena competencia exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Si las condiciones de la transacción difieren de las que rigen entre entidades independientes en circunstancias comparables, habrá de ajustarse el cálculo de los beneficios con fines tributarios.

Pues bien, en opinión de la OCDE dicho principio ha demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las Administraciones tributarias y los contribu-

---

tada por el contribuyente responda a las circunstancias propias del caso y a la aplicación del principio de plena competencia. A tal efecto se recomienda la aceptación de la fecha de fijación del precio comunicada por el obligado tributario siempre y cuando éste último aporte prueba fehaciente de que dicha fecha fue acordada por las partes. En cambio si la fecha de determinación del precio no resultase acorde con la conducta de las partes o con otros hechos la Administración quedaría facultada para determinar una fecha distinta atendiendo a los hechos del caso concreto y a la conducta desarrollada por partes independientes en circunstancias comparables. Dentro del ámbito de la Unión Europea durante el mes de octubre de 2016 se procedió a la publicación por parte de la Comisión del Informe del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE sobre el uso de comparables en la UE (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072017encomps.pdf). El citado Informe establece buenas prácticas y sugiere soluciones pragmáticas válidas tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias destinadas a permitir incrementar la objetividad y transparencia de las búsquedas de comparables (transacciones o compañías) en materia de precios de transferencia. Dicho Informe engloba un conjunto de sugerencias y recomendaciones que afectan tanto a la elaboración de la documentación de precios de transferencia como a su revisión por las autoridades tributarias, pudiendo ser además de gran utilidad para los tribunales que conozcan las eventuales controversias que puedan surgir entre ambos. Las referidas recomendaciones se refieren a cuestiones cruciales en la búsqueda y utilización de comparables (v.gr. información a utilizar y principios generales aplicables en las búsquedas de comparables, uso de comparables internos y externos, rangos utilizables, documentación de las búsquedas, utilización de comparables pan-europeos etc.).

yentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, así como para evitar la doble imposición. No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices han sido igualmente objeto de manipulación. Se estima que este enfoque garantiza que las Administraciones tributarias pueden considerar los resultados a posteriori como prueba presuntiva sobre la conveniencia de los acuerdos de precios *ex ante* y el contribuyente no pueden demostrar que la incertidumbre se ha tenido debidamente en cuenta en la metodología de precios adoptada. En todo caso se considera que la incidencia de dichas normas en empresas y Administraciones tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo.

Ciertamente los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica. En este sentido a través de su Informe de octubre de 2015 la OCDE, tras reconocer la dificultad de valorar activos de propiedad intelectual, concibió un enfoque específico para los intangibles de difícil valoración. También se elaboraron mecanismos de simplificación para las transacciones relacionadas con materias primas y servicios de bajo valor añadido[48], dos áreas que resultan particularmente relevantes para los países en vías de desarrollo, cuya contribución fue primordial para entender los problemas e identificar la mejor manera de abordarlos. Y se ha diseñado y acordado el

[48] Estos servicios intragrupo de bajo valor añadido se definen como aquellos servicios que uno o varios miembros del grupo prestan en favor de otro u otros miembros del grupo y que tienen naturaleza de apoyo, sin representar parte del negocio central del grupo multinacional, con independencia de que puedan constituir la actividad principal de la entidad que los presta. Se trata, además, de unos servicios que no requieren del uso de intangibles únicos y que tampoco dan lugar a su creación, no implicando además la asunción o el control de un riesgo significativo por parte del proveedor de servicios. Incluso no dan lugar a la creación de riesgos de dicha clase para este último. Pues bien el nuevo método simplificado creado al efecto en relación con estos servicios intragrupo parte de la premisa de que el precio de los servicios de bajo valor añadido se encuentra relacionado con su coste, debiendo ser objeto de distribución entre los miembros del grupo multinacional que se benefician de ellos. La aplicación del citado método (opcional para los obligados tributarios siempre y cuando el mismo resulte implementado por el conjunto de los Estados, lo que en la práctica condicionará su éxito) se concreta en la introducción de un test de beneficio simplificado en virtud del cual es suficiente con demostrar que los miembros del grupo se han beneficiado de una categoría de servicios sin necesidad de entrar a analizar cada acto específico e individual, tomándose además en consideración un margen único del 5% con independencia de la categoría a la que pertenezca el servicio en cuestión. No obstante dicho margen no resultará de aplicación a los costes repercutidos respecto de los cuales se estime que partes independientes, en condiciones comparables, hubiesen estado de acuerdo en no aplicar margen alguno sobre una parte de los costes en los que se hubiera incurrido. En todo caso, una vez concretados los costes a distribuir éstos habrán de repartirse entre los miembros del grupo que se beneficien de dichos servicios, debiendo utilizarse la clave de reparto que se estime más apropiada atendiendo a la naturaleza de los servicios y que refleje razonablemente el beneficio esperado del servicio. Las Administraciones tributarias habrán de retener en fuente únicamente sobre el beneficio o margen que se origine, si bien se prevé la posibilidad de que los Estados puedan establecer un límite máximo por encima del cual las Administraciones rechazarían la aplicación de este método.

ISBN: 978-84-7777-556-0

alcance de unas directrices más detalladas sobre la aplicación de los métodos de distribución de utilidades a las cadenas de valor globales. Dichas directrices estarán listas próximamente.

Las directrices revisadas relativas a estas Acciones 8, 9 y 10 incluyen además dos aclaraciones importantes en relación con los riesgos y los intangibles. En primer lugar, el término riesgo se define como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio. En todas las actividades de una empresa, en cada medida adoptada para explotar las oportunidades, cada vez que una empresa gasta dinero o genera beneficios, existe incertidumbre y se asumen riesgos. Ninguna empresa con ánimo de lucro asume riesgos asociados a oportunidades comerciales sin esperar a cambio rendimientos positivos. Esta noción económica en virtud de la cual cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha llevado a los grupos multinacionales a adoptar estrategias de planificación fiscal consistentes en la reasignación contractual de riesgos, en ocasiones sin variar las actividades comerciales. Pues bien tal y como se señala en el Informe de octubre de 2015 para dar respuesta a este problema se ha de tener presente que los riesgos asumidos contractualmente por una parte que no tiene la capacidad, en la práctica, de ejercer un control específico y significativo sobre los riesgos, o que carece de capacidad financiera para asumir tales riesgos, serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumir los riesgos en cuestión.

Por lo que respecta a los intangibles, las directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, que aporten gran parte de los activos y que controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la estrategia de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones. Estas pautas específicas han de servir para garantizar que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por posibles asimetrías de información entre la administración tributaria competente y el contribuyente en lo que respecta a intangibles difíciles de valoración, o bien por el uso de acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

Las directrices recogidas en el Informe de octubre de 2015 abordan también la situación en la que una empresa del grupo con elevado capital proporciona financiación pero realiza una escasa actividad. Si dicha entidad vinculada carece, en realidad, de la capacidad necesaria para controlar los riesgos financieros conexos a dicha inversión de capital —debido, por ejemplo, a que se limita a proporcionar dinero cuando se le solicita, sin evaluar si la parte receptora es o no solvente—, no se le asignarán los beneficios derivados de los riesgos financieros, teniendo derecho a percibir únicamente el rendimiento exento de riesgo correspondiente a los fondos aportados, o incluso menos cuando, por ejemplo, la transacción carezca de racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.

Por último, las directrices establecen que los métodos de precios de transferencia asignarán beneficios a las actividades económicas importantes, no pudiendo asignarse de cara al futuro los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios. Así, por ejemplo, los descuentos obtenidos por el volumen de bienes solicitados por una serie de empresas del grupo se aplicarán a dichas empresas.

En todo caso el Informe recomendaba llevar a cabo a lo largo de 2016 diversos trabajos en relación al método de división de beneficios que estaba previsto que concluyesen durante el primer semestre de 2017, y cuyos resultados habrían de plasmarse en directrices exhaustivas sobre cómo aplicar de manera útil y correcta este método para alinear los resultados sobre precios de transferencia con la creación de valor, incluso ante la existencia de cadenas de valor mundiales.

En resumen, el Informe Final de las Acciones 8 a 10 estableció unas reglas destinadas a identificar adecuadamente aquellas transacciones realmente llevadas a cabo entre entidades vinculadas al objeto de asegurarse de que los precios de transferencia no se basen en acuerdos contractuales que no reflejen la realidad económica. Asimismo se establecen condiciones bajo las cuales las distintas Administraciones fiscales pueden ignorar transacciones en caso de que éstas carezcan de sentido o de racionalidad comercial.[49]

Desde nuestro punto de vista este trabajo realizado bajo el mandato de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS ha de servir para alinear mejor los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor dentro grupo multinacional[50]. Asimismo, el carácter global del Plan BEPS ha de actuar en detrimento del papel desempeñado por entidades con una cuantía de capital importante pero con escasa actividad empresarial en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Tal y como se precisa en el Informe de octubre de 2015 será necesario lleva a cabo un trabajo adicional sobre métodos de reparto de beneficios y operaciones financieras, prestándose una especial atención a las exigencias de los países en desarrollo. Con carácter general la Acción 10 de BEPS parece admitir la aplicación de criterios objetivos de distribución caso por caso atendiendo a las circunstancias y hechos relevantes a partir de un análisis funcional.

Estas nuevas directrices fueron complementadas con los resultados del trabajo encomendado por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20 e informes posteriores de seguimiento de la OCDE sobre el impacto del Plan BEPS en los países en desarrollo. Por último se ha de destacar la trascendencia de la interacción de estas Acciones con la Acción 14 (relativa a la resolución de conflictos), lo cual ha de servir para asegu-

[49] Véase en este sentido GARCÍA BAÑUELOS, J. A. y MUT AGUILAR, I., «Descripción precisa de las transacciones entre partes vinculadas, desconocimiento o sustitución de las mismas y su relación con las cláusulas antiabuso generales», *Crónica Tributaria,* núm. 164, 2017, p. 104.

[50] Cabe recordar a este respecto que ha quedado pendiente de implementación para la primera mitad de 2017 la mejora de la guía de aplicación del método de distribución de resultado.

ISBN: 978-84-7777-556-0

rar que las medidas adoptadas en materia de precios de transferencia del Informe no generan situaciones de doble imposición, contraindicación que alegan las empresas multinacionales.

IV. REFLEXIONES FINALES AL AMPARO DE LA NORMATIVA FORAL APLICABLE

Tal y como hemos venido poniendo de manifiesto a lo largo de este trabajo, de un tiempo a esta parte las principales multinacionales vienen aprovechando la diversidad de jurisdicciones y legislaciones para reducir su carga tributaria efectiva, mediante sofisticadas técnicas de planificación fiscal. Entre ellas destacan las operaciones de precios de transferencia en las que, mediante la interposición de sociedades filiales de un grupo, se elige la jurisdicción fiscal más ventajosa donde se somete a gravamen el beneficio. Las multinacionales pueden así manipular el precio, separando artificialmente sus funciones, riesgos, activos, alterando la cadena de valor y localizando la tributación en un país de baja o nula tributación.

De este modo las multinacionales terminan desviando sus beneficios a jurisdicciones con impuestos más reducidos, ya sea facturando las ventas *online* a través de filiales localizadas en países con una tributación menor argumentando que es en esos países donde tienen la infraestructura tecnológica que les permite realizar las operaciones, o bien ubicando una sociedad *holding* de grupo en un país con un régimen fiscal más favorable, facturando a la filial en concepto de *management fees* que incluyen, entre otros costes de gestión, la cesión de derechos por el uso de marca. El resultado final de este conjunto de actuaciones se concreta en el hecho de que los beneficios se trasladan a la sociedad *holding* situada en un país que goza de una menor tributación.

Tras la presentación de la versión del Informe BEPS el 8 de octubre de 2015 en el seno de la Cumbre del G-20 celebrada en Turquía se buscó aproximar más los impuestos al lugar donde se genera el valor real, evitando así el desarrollo de actuaciones destinadas a localizar el valor en territorios caracterizados por la presencia de escaso capital humano y de una ínfima infraestructura destinada a soportar la generación de propiedad intelectual, incluso si es donde residen sus derechos o desde donde se ha financiado su inversión. Destaca además la ampliación que ha experimentado la definición del concepto de EP, al objeto de incluir la presencia de actividades digitales significativas y obligar a las grandes compañías multinacionales tecnológicas y de Internet *online* a facturar sus servicios en el país donde el usuario este radicado.

El objetivo último no debe ser otro que limitar la incertidumbre existente y proporcionar un marco fiscal sólido y justo para las empresas y los inversores para que BEPS no afecte al crecimiento económico. Téngase presente que, tal y como se ha señalado al inicio del presente trabajo, no se trata tanto de luchar contra la evasión fiscal ilegal cuanto de identificar lagunas legales o defectos de la regulación internacional evitando así que por parte de los grupos societarios transfronterizos (esto es, los agentes más representativos de la globalización, que no son otros que las empresas multinacionales y, especialmente, aquellas que operan en el sector digital) logren mini-

mizar o incluso eliminar cualquier tipo de tributación a través de desarrollos artificiosos que desplacen el origen de los ingresos de los países donde se localiza el negocio y los clientes a otras jurisdicciones creadas con el único objetivo de atraer a las empresas por su opacidad y su nula tributación.

La Administración tributaria española ha colaborado activamente en los trabajos coordinados por la OCDE en el marco del proyecto BEPS. Si bien este Proyecto terminó formalmente en octubre de 2015, han continuado los trabajos necesarios para la implantación de determinadas medidas. En este sentido es importante destacar los trabajos desarrollados a lo largo de 2016 conducentes a la adopción del Instrumento multilateral para la implantación de todas aquellas medidas derivadas de los trabajos del Proyecto BEPS que requieren la modificación de Convenios internacionales. Este instrumento fue objeto de firma, ratificación y entrada en vigor a lo largo de 2017.

Por lo que respecta al objeto de nuestro análisis, como es sabido la Norma Foral de Bizkaia 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, introdujo relevantes novedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Una de las más destacadas fue la relativa a la reforma del *patent box*, siendo adaptado el citado incentivo fiscal a las directrices del Plan BEPS de la OCDE. Dicha reforma produce efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de julio de 2016, si bien las cesiones correspondientes a los contratos celebrados antes del 30 de junio de dicho ejercicio pudieron optar por aplicar el régimen anterior hasta la finalización de los mismos o bien hasta el 30 de junio de 2021, como máximo.

Mientras que, con carácter previo a la citada reforma, el régimen aplicable preveía una reducción en la base imponible sobre los ingresos derivados de la cesión de uso y explotación de intangibles (entre los que se encontraban las marcas y los intangibles de carácter comercial), cifrándose el porcentaje de dicha reducción en el 60% cuando el intangible hubiera sido desarrollado por la propia entidad y en un 30% en los demás casos, con efectos a partir de la citada reforma se han eliminado las marcas y los intangibles de carácter comercial de la lista de los intangibles cuya cesión de uso puede acogerse a este incentivo. No obstante se mantiene, aunque de forma separada a este régimen regulador de las cesiones de uso, el denominado *brand box*, que permite al contribuyente generar una reducción en su base imponible por el uso propio de marcas registradas. No obstante el citado *brand box* no incentiva la cesión, sino el uso propio. Por tanto este régimen no beneficiará a sociedades que sean propietarias de marcas cuyo uso se ceda, sino únicamente a aquellas que usan la marca en el desarrollo de su actividad.

Asimismo, y siguiendo las directrices derivadas de la Acción 5 del Plan BEPS a las que nos hemos referido a lo largo del presente trabajo, se incorpora a este régimen el enfoque del *nexus approach*, de acuerdo con el cual el incentivo fiscal debe corresponder a la sustancia de lo que se pretende incentivar. Se exige así la existencia de un nexo directo entre el ingreso que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso como fórmula de cálculo del incentivo fiscal. Ello determinó la introducción de dos nuevos cambios fundamentales en el régimen del *pa-*

ISBN: 978-84-7777-556-0

tent box de Bizkaia. En primer lugar, el nuevo incentivo se calcula sobre la renta neta en vez de sobre los ingresos brutos, si bien el porcentaje de reducción se incrementa al 70%. Asimismo se introduce un sistema de compensación entre rentas positivas y negativas a efectos de la aplicación de dicho porcentaje de reducción. Ello obliga al cedente a obtener rentabilidad por la cesión de su intangible, no siendo suficiente con crear un intangible y cederlo para beneficiarse del *patent box*. La cesión del mismo debe comportar beneficios a la cedente, puesto que lo incentivado es el beneficio y no el ingreso.

Y, en segundo término, se limita el incentivo para la adquisición de los intangibles a terceros o para el desarrollo de estos mediante la subcontratación con empresas vinculadas. La entidad incentivada será la que desarrolle los intangibles, bien directamente o mediante subcontratación con terceros no vinculados. La participación de entidades vinculadas en el desarrollo de los intangibles se penaliza, así como también la adquisición de estos intangibles, siempre que ello suponga más de un 30% del gasto de desarrollo del intangible por la propia entidad o mediante la subcontratación con terceros no vinculados. En estos casos la reducción se minorará proporcionalmente en el porcentaje que represente dicho exceso en relación con el importe total de los gastos incurridos.[51]

Por lo demás, se mantuvo la limitación para la aplicación del incentivo en el caso de que cedente y cesionario sean entidades vinculadas y el cesionario emplee el uso del intangible en la realización de una actividad económica que tenga como fin la entrega de bienes o prestaciones de servicios al cedente, pudiendo concretarse la misma en una estructura habitual en negocios donde la manufactura está descentralizada en jurisdicciones donde la mano de obra resulta más barata, facturándose desde la sociedad matriz a estas filiales la cesión de intangibles industriales.

A través de la reforma fiscal operada por la Norma Foral 5/2016 el legislador foral de Bizkaia evitó todas aquellas restricciones de gastos que no eran de aplicación obligatoria, no introduciendo nuevas medidas frente a instrumentos híbridos, ni limitaciones adicionales a los gastos financieros, etc. Y, si bien, como se ha señalado, se introdujo el criterio del *nexus approach* en el *patent box*, se mantuvo la reducción especial por cánones nocionales[52] y utilización de marcas, desvinculada no obstante del régimen del *patent box*, a diferencia de lo que sucede en las normativas de Álava y Gipuzkoa, que eliminaron dicha posibilidad.

---

[51] Adviértase a este respecto la diferencia de criterio existente frente a la normativa aplicable en territorio común, donde también resulta aplicable el *patent box* sobre la renta obtenida en la transmisión de intangibles cuando la misma se realice entre entidades no vinculada.

[52] Concretamente respecto de estos cánones nocionales se mantiene la posibilidad de deducir el 5% del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica. El límite máximo de tal reducción es el 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique la citada propiedad intelectual o industrial. Si la reducción anterior no alcanza dicho límite, se podrá reducir la diferencia por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se hubieran aplicado en el desarrollo de su actividad económica.

Posteriormente el Decreto Foral Normativo 2/2017, de 6 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial, sería objeto de aprobación con la finalidad de mitigar el riesgo de que pudieran llegar a producirse nuevas entradas de activos al régimen transitorio aprobado en su día en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación. Para ello se establecieron medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes aplicasen el régimen transitorio regulado en la Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades a los activos intangibles que se adquiriesen directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que no tuvieran derechos a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando. La necesidad de introducir de manera inmediata esta cautela, debido a que la misma afectaba al periodo impositivo 2016 (cuyo plazo de liquidación daba comienzo el 1 de julio de 2017) justificó la utilización del Decreto Foral Normativo por razones de urgencia, en virtud de la previsión contenida en el apartado 2 del art. 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.

En el caso concreto del Territorio Foral de Gipuzkoa tras la aprobación de la Norma Foral 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a directivas y sentencias de la Unión Europea, se modificó la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptar la misma a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE en el marco de BEPS. Concretamente, con efectos desde el 1 de julio de 2016 se modificó igualmente el régimen del *patent box*, al que se incorpora el criterio de actividad sustancial (*modified nexus approach*) dirigido a establecer un nexo directo entre el ingreso que disfruta el beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso en la fórmula de cálculo del incentivo fiscal. No obstante se incluye un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de derechos realizadas con anterioridad a 1 de julio en las que los contribuyentes podrán optar por aplicar a todos los periodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes el régimen anterior aplicable hasta el 30 de junio.

Por otro lado, y cumpliendo igualmente con los dictados del Plan BEPS, se eliminaron las marcas de su ámbito de aplicación así como, con efectos desde el 1 de enero, el llamado *patent box* interno (los denominados cánones nocionales a los que se ha aludido con anterioridad), que permitía al contribuyente reducir la base imponible del Impuesto en un importe equivalente al 5% del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial.

Con posterioridad el Decreto Foral-Norma 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, con relación a la reducción por la explotación de la

ISBN: 978-84-7777-556-0

propiedad intelectual o industrial, sería objeto de aprobación con la finalidad ya expuesta al analizar la normativa foral de Bizkaia de hacer frente al riesgo de que se produjesen nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016 con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación. También en el presente caso se introdujeron medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes aplicasen el régimen transitorio regulado en la Disposición Transitoria Vigésima Segunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, a los activos intangibles que se adquiriesen directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

Para finalizar en el Territorio Histórico de Álava fue el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, de 19 de julio, el encargado de incorporar al ordenamiento foral diversos compromisos acordados en el Plan BEPS. Dicho Decreto sería posteriormente convalidado en las Juntas Generales de Álava a través de la Norma Foral 10/2016. Por lo que interesa al objeto de nuestro análisis con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de julio de 2016, se eliminó la reducción del 30% de los ingresos cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido adquirida y posteriormente se ceda, sustituyéndose la aplicación de la antigua reducción del 60% de los ingresos por una reducción del 70% de las rentas procedentes de la cesión de intangibles desarrollados por la entidad. Dichas rentas quedan integradas por la diferencia positiva resultante entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas por la amortización del activo intangible objeto de cesión y aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

Asimismo se añadió un nuevo requisito para la aplicación de la reducción consistente en que la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados, admitiéndose igualmente que la propiedad intelectual o industrial haya sido parcialmente adquirida o desarrollada mediante subcontratación con empresas vinculadas, siempre que la proporción del gasto incurrido a través de la adquisición o subcontratación no supere el 30% del gasto relacionado directamente con el desarrollo por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados. En caso de exceso existe una minoración proporcional de la reducción.

Si bien en el Territorio Histórico de Álava no existía la posibilidad de aplicar el incentivo por las marcas, a través de la presente reforma se reiteró que no podría aplicarse esta reducción por la cesión del derecho e uso o explotación de marcas, estableciéndose diversas limitaciones a la aplicación del incentivo en casos de rentas negativas derivadas de la cesión sin aplicación a las mismas del coeficiente reductor. Y, con el objetivo de respetar las expectativas de las empresas que venían aplicando este incentivo fiscal según la anterior regulación, se aprobó un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de derechos realizadas antes del 1 de julio de 2016 en virtud del cual,

tratándose de cesiones realizadas hasta el 30 de junio de 2016, se podía optar por aplicar, en todos los períodos impositivos que restasen hasta la finalización de los contratos, entre la anterior regulación o la actualmente vigente.

Al igual que se ha expuesto en relación con el resto de territorios forales, a través del posterior Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de junio, se modificó la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. Con efectos para el periodo impositivo 2016 cuyo plazo de liquidación dio comienzo el 1 de julio de 2017 se establecieron medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes aplicasen el régimen transitorio de reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial a los activos intangibles que se adquirieron directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que en el momento de la adquisición aquéllos no tuvieran derecho a la aplicación de un régimen de reducción. Se pretendía con ello impedir igualmente que se produjesen nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación.

Por su parte la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, ha procedido asimismo a modificar la presente reducción por explotación de la propiedad intelectual o industrial aplicable en el IS, modificando los dos últimos párrafos del apartado 1 del art. 37 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, reguladora del Impuesto. Al amparo de la vigente regulación las rentas procedentes de la cesión de intangibles quedan constituidas por la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas por aplicación del art. 20.1 de la Norma Foral y de aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, dando derecho a la aplicación de la reducción exclusivamente las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, o *software* avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo. Con carácter adicional en ningún caso darán derecho a la aplicación de dicha reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de equipos industriales, comerciales o científicos, de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, de dibujos o modelos o programas informáticos distintos de los anteriormente indicados ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados.

ISBN: 978-84-7777-556-0

La posición española en la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las cláusulas antiabuso de carácter convencional en la red española de Convenios de Doble Imposición[1]

Andrés BÁEZ MORENO[2]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LA POSICIÓN DE ESPAÑA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 7 DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL Y SU EFECTO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS. III. ALGUNOS PROBLEMAS TÉCNICOS QUE PLANTEAN LOS CAMBIOS A LA RED ESPAÑOLA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO CONSECUENCIA DE LOS CAMBIOS FUTUROS FRUTO DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL. 1. El rechazo de la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral. 2. Los CDIs cubiertos que cuentan con una cláusula específica permitiendo la aplicación de las cláusulas internas antiabuso de los Estados contratantes en un contexto convencional. 3. Normas simplificadas anti-conduit en determinado Convenios cubiertos. 4. Notificaciones asimétricas de disposiciones generales antiabuso en los CDIs cubiertos anteriores al Instrumento Multilateral: los casos de los CDIs con Emiratos Árabes Unidos, Kazajistán y Pakistán. El caso peculiar del CDI con Argentina. IV. CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

España cuenta con una nutrida red de Convenios de Doble Imposición (CDIs en adelante)[3]. Como cualquier otro Estado, España ha debido enfrentarse tradicionalmente a los abusos que de dichos Convenios puedan realizar los contribuyentes, ya sea en su moda-

[1] Este trabajo se ha elaborado en el seno del Proyecto de Investigación financiado por el Ministerio de Economía con el número de referencia DER2017-85333-P.

[2] Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid. El autor puede contactarse en: andres.baez@uc3m.es

[3] En la fecha de elaboración de este trabajo España ha firmado 89 CDIs. Puede consultarse el listado completo en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml (último acceso el 2 de Julio de 2018).

lidad de *Treaty shopping* (Compra de Convenios[4]) o *Rule Shopping* (compra de reglas de distribución[5]). Sin embargo, no resulta fácil sintetizar cuál ha sido la política de España a la hora de afrontar tales abusos si es que ha existido alguna. En efecto, a diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones, la respuesta española al abuso de sus CDIs, al menos desde una perspectiva puramente convencional, depende, en gran medida, de cada Convenio bilateral concreto pudiéndose describir sólo tendencias de carácter muy general entre las que quizás convenga reflejar las siguientes: i) La presencia más o menos generalizada de la cláusula del beneficiario efectivo en las reglas de distribución de los Convenios referidas a dividendos, intereses y cánones. ii) La presencia más o menos generalizada de reglas especiales antiabuso para hacer frente a supuestos específicos de *Rule Shopping.* iii) La presencia, en menor medida, aunque de forma sistemática desde el año 2010, de reglas generales antiabuso en los propios Convenios de Doble Imposición[6]. iv) La presencia de normas simplificadas *anti-conduit*[7] y, sólo en el caso del CDI con los Estados Unidos, de una Cláusula de Limitación de Beneficios completa. v) La referencia, en un número significativo de Convenios, a la compatibilidad de las cláusulas generales antiabuso internas con los Convenios de Doble Imposición[8].

En resumidas cuentas, el modo de hacer frente en España a los fenómenos de abuso de Convenio venía dependiendo, y aún depende en gran medida, del CDI concreto del que el contribuyente pudiera estar abusando y, en particular, de las medidas contenidas en el mismo frente a las estructuras de carácter abusivo. No es necesario insistir en que este panorama, más o menos disperso, y común a otras muchas jurisdicciones, planteaba y plantea serios inconvenientes de entre los que cabe mencionar los siguientes: i) La respuesta al fenómeno dependía, exclusivamente, de que los negociadores del CDI en concreto hubieran previsto o no mecanismos para hacer frente al abuso de los mismos. Al margen de los resultados asimétricos a los que este fenómeno podia dar lugar, esta falta de instrumentos estandarizados ha generado nuevas

---

[4] Se habla de *Treaty Shopping* respecto de aquellos negocios a través de los cuales una persona, que no es residente de uno de los Estados contratantes, intenta acceder a los beneficios de un tratado que el mismo concede exclusivamente a los residentes de dicho Estado.

[5] Se entiende por *Rule Shopping* la realización de negocios por parte de personas que, cayendo bajo el ámbito de aplicación subjetiva de un CDI, pretenden obtener los beneficios de una regla de distribución de la potestad tributaria más favorable a la que en principio resultaría applicable.

[6] Contienen dicha regla los CDIs con: Albania, Andorra, Argentina, Barbados, Chile, Hong Kong, Cuba, Emiratos Árabes Unidos, Georgia, Kazajistán, Méjico, Moldavia, Nigeria, Omán, Pakistán, Panamá, Qatar el Reino Unido, la República Dominicana, El Salvador, Singapur, Uruguay y Uzbekistán. Dé estos CDIs sólo los firmados con Cuba (1999), Emiratos Árabes UNidos (2006) y Chile (2004) son anteriores a 2010.

[7] Contienen dicha regla los CDIs con Bélgica, Bolivia, Canadá, Croatia, Cuba, Eslovenia, Estonia, Islandia, Irlanda, Israel, Letonia, Lituania, Malasia, Sudáfrica, Suiza y Vietnam.

[8] Contienen dicha referencia los CDIs con: Albania, Alemania, Andorra, Argentina, Armenia, Barbados, Bosnia-Herzegovina, Chipre, Hong Kong, Georgia, Jamaica, Kazajistán, Méjico, Moldavia, Nigeria, Omán, Pakistán, Panamá, Qatar, la República Dominicana, El Salvador, Senegal, Serbia, Singapur, Suiza, Trinidad y Tobago Uruguay y Uzbekistán.

ISBN: 978-84-7777-556-0

situaciones abusivas —huida por parte de los contribuyentes de aquellos Convenios mejor equipados para hacer frente a esquemas abusivos— y ha servido como acicate a la Administración para buscar remedios desesperados, y generalmente poco conformes al texto de los CDIs, en la aplicación de aquellos Convenios que carecían de disposiciones anti-abuso. ii) La falta de normas estandarizadas a nivel internacional ha provocado una falta total de referencias uniformes para interpretar de forma adecuada los múltiples mecanismos anti-abuso que habían proliferado en los diversos CDIs bilaterales a los que se ha hecho referencia anteriormente.

En este contexto —y al abrigo del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)— es en el que surge la acción 6 del Plan —Prevención de la concesión de beneficios convencionales en circunstancias inapropiadas[9]. El informe final pretende afrontar el fenómeno del abuso de convenio en sus dos modalidades esenciales a través de tres cambios fundamentales en el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE en adelante) respecto de los instrumentos normativos y soluciones existentes hasta el momento: i) La incorporación al MCOCDE de una *cláusula de limitación de beneficios* al estilo de la que existe hace años en el modelo de Estados Unidos (conocida como *Limitation of Benefits Clause*, LOB en adelante). ii) La incorporación al MCOCDE de una cláusula general antiabuso (conocida como *Principal Purpose Test*, PPT en adelante). iii) La clarificación explícita, en el título y el preámbulo del MCOCDE, de que los CDIs no tienen como finalidad la generación de «doble no imposición».

No obstante, la incorporación de estos cambios a los más de 3000 CDIs bilaterales que existen en la actualidad podía llevar décadas y es por ello que, en el seno de la Acción 15 del Plan BEPS, se desarrolló lo que, más tarde, se conocería como Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (Instrumento Multilateral en adelante). En definitiva, el Instrumento Multilateral facilita a los Estados que deseen incorporar a sus CDIs bilaterales medidas resultantes del Plan de Acción BEPS, y entre otras las resultantes de la Acción 6, un mecanismo que, a pesar de todas sus complejidades —que son muchas—, evite tener que renogociar cada uno de los Convenios bilaterales en vigor.

Este trabajo no pretende analizar, ni siquiera de forma resumida, la compleja articulación jurídica del Instrumento multilateral respecto al que ya existen notables aportaciones[10], algunas de ellas realizadas por autores españoles[11]. Tampoco está entre los

---

[9] OECD: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6, 2015 Final Report. París: OECD, 2015, 101 pp. (Informe final en adelante).

[10] Para un análisis general del Instrumento Multilateral: Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer (eds). *The OECD multilateral instrument for tax treaties*. Alphen aan den Rijn : Wolters Kluwer, 2018, 272 p.

[11] Zornoza Pérez, Juan José. *Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS*. /En/ Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE : comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15 (Jesús RAMOS PRIETO coord.). Pamplona: Thomson Reuters-Aranzadi, 2016, pp. 435-471. Zornoza Pérez, Juan José. «Capítulo 22. El Convenio multilateral: un análisis pre-

objetivos del mismo analizar con detalle la Acción 6 de BEPS ni ninguna de las reglas anti-abuso que han terminado surgiendo a su abrigo, señaladamente el denominado *Test del Propósito Principal* (*Principal Purporse Test,* PPT en adelante)[12]. El objetivo, mucho más modesto, de esta contribución es informar sobre la incorporación efectiva de esas nuevas reglas convencionales (en particular de la PPT) a la red española de CDIs bilaterales y poner de manifiesto algunos problemas técnicos que esa incorporación puede suponer en el futuro. A estos efectos, el trabajo se divide en dos partes. La primera (epígrafe II) analiza la posición de España en relación con el artículo 7 del Instrumento Multilateral (Medidas para impedir la utilización abusiva de los convenios) concluyendo, siquiera sea de forma provisional, cuáles de entre los CDIs de la red española, terminarán por incorporar la PPT a la vista de la posición sostenida por el resto de firmantes del Instrumento a la fecha. La segunda (epígrafe III) analiza algunos problemas técnicos que tal incorporación puede plantear. El trabajo se cierra con una brevísima conclusión.

II. LA POSICIÓN DE ESPAÑA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 7 DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL Y SU EFECTO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS

Al igual que otros muchos Estados, España firmó el 7 de junio de 2017 la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Para conocer el potencial efecto de esta firma sobre los Convenios bilaterales suscritos por España es necesario realizar las siguientes precisiones[13]: i) De acuerdo con el artículo 2.1.a)(ii) del Convenio, España ha notificado provisionalmente su intención de que queden comprendidos 85 de los CDIs bilaterales en vigor de los que es parte[14] además de 4 CDIs firmados que aún no están en vigor (CDIs firmados con Azerbayán, Bielorrusia, Cabo

liminar». En *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea* (José Manuel Almudí Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez, Pablo Andres Hernández González-Barreda (dir.). Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017, pp. 475-512.

[12] Del análisis detenido de esta regla nos hemos ocupado en trabajos anteriores: Báez Moreno, Andrés. «La cláusula del propósito principal (Principal Purpose Test). Un análisis crítico de la acción 6 del Proyecto BEPS». En *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N.º 404, 2016, pp. 1-48. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, 45 Intertax, 6-7 (2017), pp. 432-446.

[13] Toda la información que se contiene en las siguientes páginas se basa en documento con la lista provisional de las reservas y notificaciones que está previsto que formule el Reino de España, de conformidad con los artículos 28.7 y 29.4 del Convenio está disponible en: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[14] Han quedado excluidos de la lista de Convenios comprendidos notificada provisionalmente por España los CDIs con: China, Países Bajos, Japón y Noruega.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Verde y Rumania)[15]. ii) A 29 de junio de 2018, de entre los Estados que tienen suscritos CDIs bilaterales con España, 29[16] no han firmado el Instrumento Multilateral. iii) De entre los países que han firmado el Instrumento multilateral todos, excepto Indonesia[17] y Suiza[18], han incluido como Convenio comprendido el que tienen firmado con España. iv) De acuerdo con el artículo 7.15.b) del Instrumento multilateral España se reserva el derecho a no aplicar el artículo 7.1 del Instrumento (la PPT) a tres CDIs comprendidos[19], pues los mismos ya contienen una regla general antiabuso idéntica a la PPT. La misma reserva han formulado Méjico[20] y Andorra[21] [22]. v) España ha decidido no optar por la aplicación del artículo 7(4) del Instrumento Multilateral (reconocimiento discrecional de beneficios)[23] a los convenios comprendidos. vi) De entre las opciones disponibles para cumplir con los estándares mínimos impuestos por el Informe Final de la Acción 6 de BEPS[24] España ha optado por incorporar un Test del Propósito Principal (PPT) a todos sus convenios comprendidos[25]. vi) De acuerdo con el artículo 7.17.a del Instrumento Multilateral cada firmante notificará al Depositario la lista de sus Con-

---

[15] En el documento elaborado por España aparece el CDI firmado con Rumania el 18 de octubre de 2017, mientras que el que elabora Rumanía se refiere al CDI firmado el 24 de mayo de 1979.

[16] Albania, Arabia Saudí, Argelia, Azerbaiyán, Bielorrusia, Bolivia, Bosnia Herzegovina, Brasil, Cabo Verde, Cuba, Ecuador, El Salvador, EEUU, Filipinas, Irán, Kirguistán, Macedonia, Marruecos, Moldavia, Omán, Qatar, República Dominicana, Tailandia, Tayikistán, Trinidad y Tobago, Turkmenistán, Uzbekistán, Venezuela y Vietnam. En todo caso, Argelia, Omán y Tailandia han expresado su intención de firma el Instrumento en el futuro. Estos datos pueden consultarse en: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[17] Indonesia MLI Reservations and Notifications (2017) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_id_02_eng_2017_tt__td1.html&q=MLI&WT.z_nav=crosslinks&hash=tt_id_02_eng_2017_tt__td1_a2 (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[18] Switzerland MLI Reservations and Notifications (2017) que puede consultarse en:
https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_ch_02_fre_2017_tt__td1.html&WT.z_nav=Navigation&outlineCollapse=1 (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[19] CDIs con Andorra, Méjico y Rumanía.

[20] Mexico MLI Reservations and Notifications (2017) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_mx_02_eng_2017_tt__td1.html&q=MLI&WT.z_nav=crosslinks&hash=tt_mx_02_eng_2017_tt__td1_a2 (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[21] Andorra MLI Reservations and Notifications (2017) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_ad_02_eng_2017_tt__td1.html&q=MLI&WT.z_nav=crosslinks&hash=tt_ad_02_eng_2017_tt__td1_a2(último acceso el 3 de Julio de 2018).

[22] En el caso de Rumanía no existe una reserva simétrica pues, como antes se indicó, en el documento elaborado por España aparece el CDI firmado con Rumania el 18 de octubre de 2017, mientras que el que elabora Rumanía se refiere al CDI firmado el 24 de mayo de 1979.

[23] Sobre esta posibilidad y las implicaciones de que España haya decidido no incorporarla a sus convenios comprendidos, volveremos más adelante.

[24] De acuerdo con el Informe Final de la Acción 6 de BEPS (p. 10): i) La combinación de una cláusula de limitación de beneficios y una PPT; ii) Únicamente una PPT; o iii) Una una cláusula de limitación de beneficios complementada por un mecanismo que haga frente a las estrategias de financiación a través de sociedades intrumentales.

[25] Con excepción lógicamente de aquellos respecto de los que ha formulado la reserva prevista en el 7.15.b del Instrumento multilateral y que ya incorporaban dicha cláusula del propósito principal (ver apartado iv).

venios comprendidos que contienen disposiciones que limitan total o parcialmente la concesión de beneficios del Convenio cuando el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios. A pesar de la compleja redacción del precepto el mismo se refiere a las disposiciones generales antiabuso que ya estuvieran contenidas en los CDIs bilaterales y que, en principio, deberían ser sustituidos por la PPT como consecuencia del Instrumento multilateral. España ha notificado la existencia de tales cláusulas respecto de 23 Convenios comprendidos[26] de entre los cuales 14 lo son con Estados firmantes del Instrumento multilateral[27]. Estos Estados, con la excepción de Kazajistán[28] y Pakistán[29], han notificado en el mismo sentido respecto de sus CDIs bilaterales con España. Mención separada merece el CDI con Argentina, cuyo Memorando de Entendimiento recoge una cláusula general antiabuso cuya existencia no han notificado ni España ni Argentina. En este punto, también debe hacerse referencia a la situación particular del CDI suscrito con Emiratos Árabes Unidos pues, aunque dicho Estado ha notificado determinadas cláusulas del CDI que contenían cláusulas generales antiabuso[30], España no ha realizado una notificación simétrica[31]. vii) De entre los firmantes del Instrumento multilateral que han incluido sus CDIs bilaterales con España como Convenios comprendidos, sólo 10 Estados[32] han optado por aplicar a sus Convenios comprendidos la cláusula de limitación de beneficios simplificada que se regula en los artículos 7.8 a 7.13 del Instrumento multilateral.

---

[26] Albania, Barbados, Catar, Chile, Cuba, El Salvador, Finlandia, Georgia, Hong Kong, Kazajistán, Malta, Moldavia, Nigeria, Omán, Pakistán, Panamá, Reino Unido, República Dominicana, Singapur, Uruguay, Uzbekistán, India y Bielorrusia. Puede consultarse en: documento con la lista provisional de las reservas y notificaciones que está previsto que formule el Reino de España, de conformidad con los artículos 28.7 y 29.4 del Convenio está disponible en: http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[27] Barbados, Chile, Finlandia, Georgia, Hong Kong, Kazajistán, Malta, Nigeria, Pakistán, Panamá, Reino Unido, Singapur, Uruguay e India.

[28] Kazakhstan MLI Reservations and Notifications (2018) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_kz_02_eng_2018_tt__td1.html&q=MLI&WT.z_nav=crosslinks&hash=tt_kz_02_eng_2018_tt__td1_a2 (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[29] Pakistan MLI Reservations and Notifications (2017) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_pk_02_eng_2017_tt__td1.html&q=MLI&WT.z_nav=crosslinks&hash=tt_pk_02_eng_2017_tt__td1_a2 (último acceso el 3 de Julio de 2018).

[30] En concreto Emiratos Árabes Unidos ha realizado dicha notificación respecto a los artículos 10(7), 11(5) y 12(5) del Convenio. United Arab Emirates MLI Reservations and Notifications (2018) que puede consultarse en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/mlipos/html/tt_ae_02_eng_2018_tt__td1.html&WT.z_nav=Navigation&outlineCollapse=1 (último acceso el 5 de Julio de 2018).

[31] La falta de notificación de estas cláusulas por parte de España puede deberse a un descuido pues las cláusulas generales en el CDI con Emiratos Árabes Unidos no se contiene, como es habitual, en el Protocolo del Convenio sino en disposiciones concretas del mismo.

[32] En concreto: Argentina, Armenia, Bulgaria, Eslovaquia, India, Jamaica, Kazajistán, Méjico, Rusia, Senegal y Uruguay.

ISBN: 978-84-7777-556-0

No obstante, conviene reseñar que 6 Estados[33] han indicado la aceptación de la PPT sólo como una medida transitoria y que prevén negociar una cláusula de limitación de beneficios de forma bilateral que reemplace o suplemente a la PPT.

A la vista de lo anterior, y de conformidad con las reglas de reservas, opciones y notificaciones contenidas en el artículo 7 del Instrumento multilateral, a medida que vayan entrando en vigor las modificaciones de los Convenios comprendidos impuestas por el propio instrumento, las reglas anti-abuso convencionales en la red española de CDIs quedarán como sigue: i) Un número significativo de CDIs no sufrirán cambio alguno, ya sea porque el otro Estado contratante no ha firmado el Instrumento multilateral[34] porque habiéndolo firmado no ha incluido su CDI con España como Convenio comprendido[35] o porque, en la misma situación, España no ha incluido su CDI con la correspondiente contraparte como Convenio comprendido[36]. ii) Los Convenios con Andorra, Méjico y, cuando entre en vigor, con Rumanía incorporan ya una cláusula general antiabuso idéntica a la recogida en el artículo 7.1 del Instrumento Multilateral aplicable de forma inmediata y que no depende de la entrada en vigor de los cambios fruto de la ratificación del Instrumento multilateral. iii) Todos los Convenios comprendidos[37], conforme a la lista española, con excepción de los vigentes con Indonesia y Suiza[38], incorporarán en su momento la cláusula general antiabuso (PPT) contenida en el artículo 7.1 del Instrumento multilateral. Esta cláusula sustituirá a las cláusulas generales antiabuso que pudieran existir en los CDIs antes de la entrada en vigor de los efectos del Instrumento multilateral, al menos aquellas en las que España y el otro Estado contratante han notificado su existencia de forma simétrica[39]. La situación de los CDIs con Emiratos Árabes Unidos, Kazajistán, Pakistán, y quizás con Argentina, puede resultar algo más problemática y será objeto de análisis en el epígrafe III de este trabajo. iv) Ninguno de los Convenios comprendidos incorporará la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral, pues aunque algunos de los firmantes que tienen Convenios comprendidos con España han

---

[33] Canadá, Chile (sólo como medida adicional), Colombia, Kuwait, Polonia y Senegal.

[34] Es el caso de los CDIs con Albania, Arabia Saudí, Argelia, Azerbayán, Bielorrusia, Bolivia, Bosnia-Herzegovina, Brasil, Cabo Verde, Catar, Cuba, Ecuador, El Salvador, EEUU, Filipinas, Irán, Kirguistán, Macedonia, Marruecos, Omán, República Dominicana, Tailandia, Tayikistán, Trinidad y Tobago, Turkmenistán, Uzbekistán, Venezuela y Vietnam.

[35] Es el caso de los CDIs con Indonesia y Suiza.

[36] Es el caso de los CDIs con China, Países Bajos, Japón y Noruega.

[37] Es el caso de Alemania, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Bulgaria, Canadá, República Checa, Chile, Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Egipto, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hong-Kong, Hungría, India, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Kazajistán (con dudas), Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Nigeria, Nueva Zelanda, Pakistán (con dudas), Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Senegal, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Túnez, Turquía y Uruguay.

[38] Que, como antes hemos señalado, no han incluido los CDIs con España entre sus Convenios comprendidos.

[39] Ver nota 25.

incorporado la cláusula[40], de conformidad con el artículo 17.b) del Instrumento multilateral la cláusula se aplicará a un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido tal notificación. v) Ninguno de los Convenios comprendidos incorporará la cláusula de limitación de beneficios simplificada que se regula en los artículos 7.8 a 7.13 del Instrumento multilateral pues, aunque algunos de los firmantes que tienen Convenios comprendidos con España han optado por tal cláusula[41], España sólo prevé la incorporación de la cláusula PPT a sus Convenios comprendidos sin haber optado ni notificado su opción por una aplicación simétrica o asimétrica de la cláusula de limitación de beneficios simplificada[42] como le permitían los subapartados a y b del artículo 7.7 del Instrumento multilateral. Puesto que ninguna de las contrapartes de España ha optado por formular la reserva prevista en el artículo 7.16 del Instrumento multilateral (no aplicar ninguna de las medidas previstas en el artículo 7 y alcanzar una solución mutual que cumpla los estándares mínimos) la solución no puede ser otra que la no incorporación de la cláusula simplificada de limitación de beneficios. Aunque es cierto que el Instrumento multilateral no prevé de forma explícita este caso particular de falta de acuerdo entre partes del Instrumento[43], el propio párrafo 103 de la Declaración Explicativa[44] se pronuncia en el sentido de que sólo sea aplicable la PPT si alguna de las jurisdicciones contratantes en relación con un Convenio comprendido no se manifiestan de forma expresa por alguna de las opciones ofrecidas por el artículo 7.7 del Instrumento multilateral.

III. ALGUNOS PROBLEMAS TÉCNICOS QUE PLANTEAN LOS CAMBIOS A LA RED ESPAÑOLA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO CONSECUENCIA DE LOS CAMBIOS FUTUROS FRUTO DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL

En líneas generales la posición asumida por España en relación con el Instrumento multilateral debe valorarse positivamente. Sin perjuicio de los problemas técnicos de la PPT[45], lo cierto es que España cuenta con un bagaje importante, al menos en térmi-

---

[40] Es el caso de Australia, República Checa, Chipre, Costa Rica, Emiratos Árabes Unidos, Hungría, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Pakistán, Reino Unido, Senegal, Singapur y Uruguay.

[41] Ver nota 29.

[42] Como sí han hecho algunos de los firmantes del Instrumento multilateral respecto a sus Convenios comprendidos y, en particular, sus CDIs con España. Es el caso de Islandia, que optó por la aplicación simétrica de acuerdo con el artículo 7.7.a) del Instrumento multilateral o Grecia que optó por la aplicación asimétrica de acuerdo con el artículo 7.7.b) del Instrumento multilateral.

[43] Como ha puesto de manifiesto Bergedahl: Bergedahl, Christopher. *Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument - Part 1*. /En/ 72 Bulletin for International Taxation, 1, 2018, p. 28.

[44] Explanatory Statement To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (última visita 4 de julio de 2018).

[45] A los que me he referido de forma detenida en otras publicaciones: ver nota 10.

ISBN: 978-84-7777-556-0

nos puramente legislativos, en materia de cláusulas generales antiabuso tanto a nivel de Derecho interno como convencional. En el mismo sentido, el rechazo de la cláusula de limitación de beneficios simplificada parece bien fundado, si se tiene en cuenta la limitadísima experiencia de España en la aplicación de dichas cláusulas y sus notables problemas jurídicos tanto a nivel constitucional como jurídico-comunitario. No obstante, y aunque la situación final una vez entren en vigor los cambios descritos, parece relativamente clara persisten algunos problemas que tratamos de describir y, en la medida de lo posible, de resolver en las siguientes páginas.

1. El rechazo de la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral

Es claro que el efecto primario y esencial de cualquier cláusula general antiabuso debe ser la retirada del ahorro fiscal que pretendía obtenerse mediante el esquema abusivo. Más allá de esta afirmación tautologica, todo son problemas. ¿Debe sustituirse la pauta fáctica abusiva diseñada por el contribuyente por otra pauta distinta (no abusiva)? Y, si este es el caso, ¿cuáles son los parámetros para construir esa pauta? ¿Qué ocurre cuando el resultado económico puede obtenerse de acuerdo a diversas pautas fácticas, todas ellas apropiadas? Todas estas preguntas reciben una respuesta, más o menos precisa, en cláusulas antiabuso cuya consecuencia se identifica con la construcción de una pauta de hechos (no abusiva) y apropiada al resultado pretendido con la consiguiente aplicación de las normas fiscales que correspondan. Esta configuración legal es la que, de ahora en adelante, denominaremos «cláusula de efectos ilimitados»[46] entre las cuales, y a título de ejemplo, puede mencionarse el artículo 15 de la LGT[47]. Por el contrario, la PPT recogida en el artículo 7.1 del Instrumento multilateral que se incorporará a los Convenios comprendidos españoles describe las consecuencias de su propia aplicación de una forma relativamente simplista afirmando, sin más, que, de cumplirse su presupuesto de hecho, los beneficios de la convención no se concederán. Esta configuración legal es la que, de ahora en adelante, denominaremos cláusula de efectos limitados[48].

La cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral, permite a los firmantes que así lo deseen convertir, a efectos de sus Convenios comprendidos, la PPT — en principio de efectos limitados— en una cláusula de efectos ilimitados. En efecto, el artículo 7.4 del Instrumento multilateral establece:

---

[46] Como ya hiciéramos en trabajos anteriores: Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* p. 32. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 441-442.

[47] En efecto, el párrafo tercero del artículo 15 de la LGT establece: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas».

[48] Como ya hiciéramos en trabajos anteriores: Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* p. 32. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 441-442.

> «Cuando se deniegue a una persona la aplicación de un beneficio previsto en un Convenio fiscal comprendido en virtud de disposiciones en él incluidas (como puedan resultar modificadas por este Convenio) que denieguen total o parcialmente la concesión de los beneficios si el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios, la autoridad competente de la Jurisdicción contratante que en ausencia de dichas disposiciones hubiera concedido el beneficio tratará no obstante a esa persona como legitimada para la obtención del mismo, o de otros beneficios en relación con un determinado elemento de renta o de patrimonio, si dicha autoridad competente, a instancia de esa persona y tras haber considerado los hechos y circunstancias oportunos, determina que esa persona hubiera obtenido los beneficios aún sin mediar tal operación o acuerdo. La autoridad competente de la Jurisdicción contratante a la que un residente de la otra Jurisdicción contratante haya presentado una solicitud en el sentido de este apartado, consultará con la autoridad competente de esa otra Jurisdicción contratante antes de rechazar la solicitud».

Como antes indicamos, ninguno de los Convenios comprendidos incorporará la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral. En algunos trabajos anteriores, a los que me permito remitir al lector[49], ya tuvimos ocasión de denunciar los problemas constitucionales y comunitarios que pueden plantear cláusulas de efectos limitados como la PPT. No obstante, tampoco creo que la eventual incorporación a los Convenios comprendidos de la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral hubiera permitido resolver todos estos problemas o, por ser más preciso, hubiera planteado otros nuevos[50]. Más allá de estas cuestiones, pretendemos ahora poner el acento en algunos problemas de aplicación que puede comportar la posición española y que tratamos de ilustrar a continuación con un ejemplo:

> Ejemplo.
>
> R es una sociedad residente en España que pretende invertir en un país F con quien España a suscrito un CDI cubierto por el Instrumento multilateral. F ha optado por incorporar a sus Convenios cubiertos la cláusula de

[49] Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* pp. 36-39. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 443-444.

[50] En este sentido: Kuźniacki, Błażej. *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*. /In/ 10 World Tax Journal, 2018) en 2.5.1.

ISBN: 978-84-7777-556-0

reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral. En lugar de invertir de forma directa, R decide incorporar una entidad intermedia HoldCo., a través de la que canaliza la inversión en el Estado T que ha suscrito CDIs tanto con España como con F. La razón de esta planificación es que los límites a la imposición en la fuente pactados por T y F en su CDI resultan más beneficiosos que los previstos en el CDI entre España y F. T ha decidido incorporar a sus Convenios cubiertos la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral. F, alegando que HoldCo. es una entidad sin sustancia económica alguna, y que el único propósito de su incorporación ha sido obtener los beneficios del CDI entre T y F, aplica la PPT (incorporada al CDI como consecuencia del Instrumento multilateral) y deniega los beneficios del CDI. Sin embargo, y al haber incorporado a su CDI con T la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios prevista en el artículo 7.4 del Instrumento multilateral decide reconocer los beneficios previstos en el CDI entre España y F considerando que R hubiera obtenido los beneficios de dicho Convenio aún sin mediar la incorporación de HoldCo. en T. El problema que se plantea a continuación es si España debe o no aplicar el CDI con F a las rentas gravadas por F y atribuidas a R. En principio, España podría negarse a aplicar los mecanismos de corrección de la doble imposición previstos en su CDI con F alegando que R no es residente en España sino en T. Podría pensarse que este debate es de marcado carácter académico pues España, en todo caso, estaría obligada a aplicar sus mecanismos internos de corrección de la doble imposición aunque el CDI con F no resultara aplicable. Sin embargo, en la medida en que tales instrumentos se aplican, por definición, a residentes en España siempre podría negarse su aplicación sobre la base de que HoldCo. no es una entidad residente en España.

Más que la posición particular asumida por España, el anterior ejemplo demuestra que la solución ofrecida por el Instrumento multilateral para el problema de los efectos de la PPT (cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios incorporada si los dos Estados contratantes optan explícitamente por tal incorporación) puede «funcionar» en supuestos de *Rule Shopping*. En estos casos la aplicación o no de los beneficios previstos en el CDI en ausencia de los negocios abusivos dependerá directamente de las posiciones concurrentes o no adoptadas por los dos Estados contratantes respecto a la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios. Sin embargo, cuando la cláusula de reconocimiento discrecional de beneficios pretende aplicarse en un caso de *Treaty Shopping* —y ello será muy frecuente si se tiene en cuenta el poco éxito de la cláusula simplificada de limitación de beneficios— la solución puede no funcionar en absoluto.

2. Los CDIs cubiertos que cuentan con una cláusula específica permitiendo la aplicación de las cláusulas internas antiabuso de los Estados contratantes en un contexto convencional

Como indicamos anteriormente un número significativo de CDIs españoles incorporan una cláusula específica en su articulado que permite la aplicación de las normas antiabuso domésticas de los Estados contratantes en un contexto convencional. De entre ellos 19 son Convenios cubiertos de acuerdo al Instrumento multilateral a los que se incorporará la PPT recogida en el artículo 7.1 del mismo[51] o que incorporan ya una regla idéntica a la PPT que ha permitido a España formular la reserva prevista en el artículo 15.b del Instrumento multilateral[52]. Y, en estos casos, se plantea un problema que parece haber pasado inadvertido. Como ya indicamos, estos Convenios, al igual que todos los Convenios cubiertos, incorporarán en el momento de la entrada en vigor de los efectos del Instrumento multilateral la cláusula PPT ya sea en sustitución o en ausencia de una regla general antiabuso previa en el CDI correspondiente. Sin embargo, lo que el Instrumento multilateral no establece en ningún caso es que la incorporación al CDI cubierto de la cláusula PPT suponga también la sustitución (eliminación) de las reglas previstas en los CDIs cubiertos que afirmen la posibilidad de aplicar cláusulas internas antiabuso en contextos convencionales. En estos casos se plantea pues si debe darse preferencia a la PPT o a la cláusula interna antiabuso que pueda resultar de aplicación por disposición expresa del propio CDI. Y esta disyuntiva, lejos de ser meramente teórica, puede desplegar serias consecuencias de carácter práctico si se tienen en cuenta las importantes diferencias entre la PPT y las cláusulas generales antiabuso contenidas en el ordenamiento interno de los Estados contratantes[53]. Este problema podría resultar mucho más extendido (podría de hecho extenderse a todos los Convenios cubiertos) si, como pretenden los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE (2017), las cláusulas generales antiabuso del derecho interno de los Estados Contratantes resultan aplicables en contextos convencionales incluso en ausencia de una norma explícita en el Convenio que lo permita[54]. En todo caso teniendo en cuenta

---

[51] Es el caso de los CDIs con: Alemania, Argentina, Armenia, Barbados, Chipre, Hong Kong, Georgia, Jamaica, Kazajistán, Nigeria, Pakistán, Panamá, Senegal, Serbia, Singapur y Uruguay.

[52] Es el caso de los CDIs con Andorra y Méjico.

[53] Refiriéndonos en particular a la clásula general antiabuso española (artículo 15 de la LGT) las diferencias son notables: los presupuestos de aplicación de ambas normas son distintos (muchos más relajados en el caso de la PPT); sus consecuencias jurídicas también son distintas pues mientras que la PPT se configure como una norma de efectos limitados la cláusula de conflicto en la aplicación de la norma tributaria es de efectos ilimitados; la PPT no exige un procedimiento especial para su aplicación a diferencia de lo que ocurre con la cláusula de conflicto. Respecto de las diferentes consecuencias jurídico-penales de una y otra la cuestión podría ser discutible y excede con mucho el objeto de esta investigación.

[54] Paras. 21-26.7 de los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE (2017). Conviene indicar, en todo caso, que esta intepretación aparece en los Comentarios al Modelo de la OCDE desde 2003 (paras. 9.1-9.6 de los Comentatios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE) aunque los argumentos sobre los que se sustenta tal interpretación son distintos antes y después de 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

que siempre hemos sostenido que tal posición era incorrecta[55], en este trabajo nos referimos exclusivamente a los CDIs en los que la aplicación de las cláusulas internas antiabuso se prevé de forma explícita.

En un trabajo anterior nos hemos pronunciado sobre un problema de interpretación semejante, en concreto el que se plantea, al margen e incluso antes de la existencia del Instrumento multilateral, en aquellos CDIs de la red española que contienen una cláusula antiabuso de carácter general y una prevision explícita de aplicación de normas antiabuso internas en contextos internacionales[56]. En aquel trabajo nos pronunciamos en el sentido de que el conflicto resultaba irresoluble pues ninguno de los principios que rigen los conflictos de antinomias normativas (ley superior deroga ley inferior, ley posterior deroga ley anterior o ley especial deroga ley general). En efecto ninguna de las normas en conflicto (la cláusula general antiabuso convencional o la cláusula convencional que permitía la aplicación de normas antiabuso internas) podía considerarse norma de rango superior —ambas son convencionales—, norma posterior —ambas habían sido introducidas en el mismo momento— o norma especial[57]. Puesto que el problema que aquí planteamos es muy semejante —en realidad se refiere prácticamente a los mismos CDIs aunque obviamente sólo a aquellos que estén cubiertos por el Instrumento multilateral— podría existir la tentación de aplicar la misma «solución», que no es otra que reconocer que el conflicto resulta irresoluble. Sin embargo en el contexto que aquí nos ocupa —disyuntiva entre aplicar la PPT incorporada a los Convenios cubiertos por el Instrumento multilateral a las cláusulas internas antiabuso cuya aplicación habilitan los propios CDIs— la solución debe ser distinta y pasa por aplicar exclusivamente la PPT. Las razones para sostener esta interpretación, y que diferencian este caso del anteriormente mencionado, son las siguientes: i) La PPT puede ser considerada ley posterior —se incorpora posteriormente al CDI cubierto— respecto a la cláusula convencional que, ya antes del Instrumento multilateral, permitía aplicar cláusulas internas antiabuso en contextos convencionales. ii) Conviene tener en cuenta que conforme al Informe Final de la Acción 6 de BEPS la introducción de la cláusula PPT (o de cualquier otra de las opciones previstas en el Informe[58]), deber ser considerada un estándar mínimo que cualquier firmante del Instrumento multilateral debe cumplir. En esas circunstancias, siendo que, normalmente, la PPT es una norma

---

[55] Báez Moreno, Andrés; Zornoza Pérez, Juan José. «The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point». En *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (Michael Lang; Pasquale Pistone; Josef Schuch; Claus Staringer; Alfred Storck, Martin Zagler, eds.) Amsterdam: IBFD, pp. 129-158. Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* pp. 42-44. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 443-444.

[56] Es el caso de los siguientes CDIs, lógicamente antes de que puedan ser eventualmente modificados por el Instrumento multilateral: Albania, Andorra, Argentina, Barbados, Hong Kong, Georgia, Kazajistán, Méjico, Moldavia, Nigeria, Omán, Pakistán, Panamá, República Dominicana, Singapur, Uruguay y Uzbekistán.

[57] En este sentido: Báez Moreno, Andrés. Zornoza Pérez, Juan José. *Spain.* /En/ IFA. Seoul Congress. Cahiers de Droit Fiscal International. Volume 103 A: Anti-avoidance measures of general scope – GAAR and other rules. The Hague: Kluwer, 2018, p. 15.

[58] Ver nota 22.

mucho más estricta que las cláusulas generales antiabuso internas —en el sentido de que el umbral de abuso de la PPT es más bajo y sus consecuencias más gravosas— parece que la aplicación de la norma antiabuso del Derecho interno no cumpliría el estándar mínimo exigido por el Informe Final de la Acción 6 de BEPS. La consecuencia inmediata de esta realidad es que, aunque las cláusulas convencionales de los CDIs cubiertos que permiten aplicar normas anti-abuso internas no han sido derogadas por la PPT (sustituidas en terminología del Instrumento multilateral) el efecto práctico del carácter de estándar mínimo de la misma sería exactamente el mismo, provocando que dichas normas internas nunca pudieran resultar de aplicación pues, además, en el caso de España resulta imposible imaginar un caso en el que no siendo aplicable la PPT a un negocio concreto la norma antiabuso interna sí pueda serlo.

3. Normas simplificadas anti-conduit en determinado Convenios cubiertos.

Como ya indicamos, determinados CDIs de la red española contienen normas simplificadas *anti-conduit.* Las mismas aparecen en 13 convenios cubiertos por el Instrumento multilateral[59]. Aún cuando estas normas resultan diversas en los distintos CDIs mencionados tienen ciertas características comunes: i) Estas normas suelen seguir el denominado «*enfoque de transparencia*» al que en su día hacía referencia el párrafo 20 de los Comentarios al Artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE y denegaba determinados beneficios del Convenio a aquellas compañías residentes de un Estado Contratante que no estuvieran participadas, mayoritariamente, de forma directa o indirecta por residentes de ese mismo Estado Contratante[60]. ii) Estas disposiciones, en caso de cumplirse su presupuesto de aplicación, no excluyen cualquier beneficio de los CDIs correspondientes sino sólo los que se refieren a dividendos, intereses, cánones o ganancias de patrimonio[61]. iii) Normalmente la aplicación de la cláusula se excluye si la Compañía residente en el otro Estado contratante realiza, en dicho Estado, actividades industriales o comerciales relevantes[62]. iv) Sólo al-

[59] Es el caso de los CDIs con Bélgica, Canadá, Croatia, Eslovenia, Estonia, Islandia, Irlanda, Israel, Letonia, Lituania, Malasia y Sudáfrica.

[60] Estas disposiciones suelen considerer que una Compañía está controlada por no residentes si éstos ostentan más del 50 por ciento del capital de la misma: es el caso de los CDIs con Bélgica, Croatia, Estonia, Islandia, Irlanda, Israel, Letonia, Lituania, Malasia, Slovenia y Sudáfrica.

[61] En el caso del CDI con Malasia también se aplica la cláusula a las rentas obtenidas por la prestación de servicios técnicos.

[62] CDIs con Bélgica (aunque excluyendo las actividades que consisten principalmente en detentar o administrar acciones u otros, Eslovenia (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Estonia (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Islandia (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Irlanda (con algunos matices que se analizan en Vega Borrego, Félix Alberto. *Artículo 1. Ámbito de aplicación personal.* /En/ *Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal concluidos por España* (J.R. Ruiz García & J.M. CALDERÓN CARRERO eds., Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2005, p. 124); Israel (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Letonia (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Lituania (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes), Malasia (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes) y Sudáfrica (excluyendo la simple tenencia de acciones o bienes).

ISBN: 978-84-7777-556-0

gunos de estos CDIs incluyen una «cláusula de buena fe» en la línea de lo previsto por el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE (hasta 2003)[63].

Respecto de estas cláusulas especiales, lo primero que debe tenerse en cuenta es que el Instrumento multilateral no les afectará en absoluto. En efecto, el Instrumento multilateral se refiere a este tipo de cláusulas en el artículo 7.17.c que impone a las partes que hayan optado por aplicar la cláusula simplificada de limitación de beneficios notificar un listado de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan cláusulas preexistentes de este tipo[64]. En estos casos, si se produce una notificación simétrica por las Jurisdicciones contratantes la cláusula de limitación bilateral preexistente quedará reemplazada por la cláusula simplificada de limitación de beneficios del Instrumento multilateral. Es obvio que nada de esto afecta a los Convenios comprendidos incluidos en el listado español pues España no ha optado por la inclusión de la cláusula simplificada de limitación de beneficios del Instrumento multilateral ni tampoco se ha manifestado sobre su aplicación simétrica o asimétrica si otro Estado contratante ha ejercido su opción el sentido de incluir la misma. Así pues todos los CDIs cubiertos incluirán la PPT, como ya indicamos, y aquellos que contaban con una cláusula simplificada *anti-conduit* seguirán conteniéndola. Esto plantea el problema al que queremos referirnos aquí y que no es otro que las relaciones que pueden existir entre ambos tipos de cláusulas antiabuso una vez que la PPT se incorpore a todos los Convenios cubiertos que cuentan adicionalmente con una cláusula simplificada *anti-conduit*.

Las cláusulas simplificadas *anti-conduit* que se contienen en algunos Convenios comprendidos de la red española no son más que cláusulas especiales antiabuso en terminología tradicional y sus relaciones con la PPT no son más que otro episodio del problema más general de relación entre cláusulas generales y especiales antiabuso. En este contexto debemos comenzar nuestro análisis indicando que cuando ambas normas puedan resultar de aplicación de forma concurrente, nos encontramos ante una típica situación en la que entraría en juego el principio *lex specialis derogat generali* y la regla especial antiabuso (la cláusula simplificada *anti-conduit*) debería resultar de aplicación[65]. Sin embargo, este es solo el capítulo sencillo de las relaciones en-

---

[63] Es el caso de los CDIs con Eslovenia, Estonia, Islandia, Israel, Letonia, Lituania, Malasia y Sudáfrica.

[64] Aquí el concepto de cláusula preexistente puede resultar complejo. En efecto su regulación en el artículo 7.14 del Instrumento multilateral plantea muchos interrogantes: «…disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que limiten la aplicación de los beneficios del Convenio fiscal comprendido (o que limiten los beneficios distintos de los concedidos al amparo de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido relativas a la residencia, empresas asociadas o no discriminación, o los beneficios no restringidos únicamente a residentes de una Jurisdicción contratante) exclusivamente a residentes que se consideren calificados para la obtención de dichos beneficios por cumplir una o más de las pruebas de categoría».

[65] En este sentido: Zornoza Pérez, Juan José. Báez Moreno, Andrés. *Chapter 33: Spain* /En/ *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (M. Lang et al. eds., IBFD 2016), en 33.4. Báez Moreno, Andrés. Zornoza Pérez, Juan José. *Spain.* /En/ IFA. Seoul Congress, *…op cit.* p. 13.

tre cláusulas especiales y cláusulas generales antiabuso. La situación se vuelve más complicada cuando el contribuyente supera los tests de la cláusula simplificada *anti-conduit* y, en principio, tiene acceso a los beneficios del CDI que la cláusula pudiera haberle denegado eventualmente. En estos casos, es evidente que el principio *lex specialis* no resulta de aplicación, pues no nos enfrentamos a un supuesto en el que dos normas (la cláusula simplificada *anti-conduit* y la PPT) puedan resultar de aplicación a los mismos hechos; antes al contrario, solo la PPT sería eventualmente aplicable para denegar los beneficios del convenio. No obstante, deducir solo de la inaplicabilidad de la cláusula simplificada *anti-conduit* que la cláusula general antiabuso —la PPT— debe resultar de aplicación resulta, a nuestro juicio, aventurado. Esta conclusión supondría un entendimiento algo sesgado de la doble naturaleza que caracteriza a las cláusulas especiales antiabuso; unas normas que definen, de un lado, qué es abusivo según el parecer del legislador pero que, de otro lado, también pueden clarificar a sensu contrario qué tipo de negocios no pueden considerarse abusivos desde una perspectiva estrictamente legal. Aplicar una cláusula general antiabuso, como la PPT, en este contexto resultaría difícilmente conciliable con el principio de seguridad jurídica y con una aplicación de buena fe de las normas fiscales[66]. Por ser más precisos, podría concluirse que, en un caso como el anterior, la PPT sería aplicable en términos generales pero sólo para concluir de inmediato que cuando el contribuyente se mueve dentro de los límites precisos marcados por las cláusulas simplificadas *anti-conduit* el negocio nunca puede considerarse abusivo. Obviamente, la conclusión podría ser distinta si el contribuyente eludió la aplicación de las cláusulas simplificadas *anti-conduit* mediante construcciones abusivas[67].

En relación con las conclusiones anteriores conviene tener presente, sin embargo, las afirmaciones contenidas en el Informe Final de la Acción 6 de BEPS que han terminado incorporándose a los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE en su versión de 2017. En este sentido, indican los Comentarios:

> «…el hecho de que un contribuyente sea un residente cualificado [se refiere a que cumpla con los requisitos para que le sean de aplicación los beneficios del Convenio establecidos en la norma de limitación de beneficios] no significa que esos beneficios no puedan denegarse de acuerdo con el párrafo 9 [la PPT], por razones que no estén relacionadas con la estructura de propiedad de esa Compañía»[68].

---

[66] En la misma línea: Hey, Johanna. *Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch*. /En/ R. Hüttermann (ed.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, pp. 145-146.

[67] Sobre esta situación particular y otras semejantes: Zornoza Pérez, Juan José. Báez Moreno, Andrés. *Chapter 33: Spain…op. cit.* en 33.4. Báez Moreno, Andrés. Zornoza Pérez, Juan José. *Spain.* /En/ IFA. Seoul Congress, *…op cit.* pp. 14-15.

[68] Párrafo 173 de los Comentarios al artículo 29 del Convenio Modelo de la OCDE (2017).

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es obvio que esta afirmación resulta radicalmente contraria a la posición que hemos sostenido en los párrafos anteriores y aunque los Comentarios al Modelo se refieren a las cláusulas de limitación de beneficios bien podría la Administración sentirse tentada de aplicarlos también a las relaciones entre la PPT y las cláusulas simplificadas *anti-conduit* contenidas en los Convenios cubiertos españoles. No obstante conviene tener en cuenta que los Comentarios al Modelo son meras referencias interpretativas y que, por muy autorizadas que sean las voces de quienes los elaboran, su fuerza es sólo la de los argumentos que contengan. Creemos que en los párrafos anteriores hemos dado explicaciones sobradas de por qué la PPT no puede aplicarse cuando las cláusulas especiales antiabuso (sea una Cláusula completa o simplificada de limitación de beneficios o una cláusula simplificada *anti-conduit*) no resulten de aplicación[69].

4. Notificaciones asimétricas de disposiciones generales antiabuso en los CDIs cubiertos anteriores al Instrumento Multilateral: los casos de los CDIs con Emiratos Árabes Unidos, Kazajistán y Pakistán. El caso peculiar del CDI con Argentina

Como señalamos anteriormente, la PPT sustituirá a las cláusulas general antiabuso que pudieran existir en los CDIs antes de la entrada en vigor de los efectos del Instrumento multilateral, al menos aquéllas cuya existencia han notificado de forma simétrica España y el otro Estado contratante[70]. Sin embargo, y como también anticipamos, ni Pakistán, ni Kazajistán han notificado en el mismo sentido respecto de sus CDIs bilaterales con España. Por otra parte aunque Emiratos Árabes Unidos ha notificado determinadas cláusulas de su CDI con España que contenían cláusulas generales antiabuso, España no ha realizado una notificación simétrica. En relación con la cláusula contenida en el Memorando de Entendimiento del CDI entre España y Argentina ninguno de los dos Estados Contratantes han notificado su existencia al Depositario del Instrumento multilateral.

La solución para este tipo de asimetrías de notificación o falta total de notificación la ofrece el artículo 7.17.a) del Instrumento multilateral al establecer: «En otro caso [esto es, cuando no todas las jurisdicciones contratantes hayan notificado la cláusula general antiabuso preexistente], el apartado 1 (y, cuando resulte aplicable, el apartado 4) reemplazará a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que estas sean incompatibles con el apartado 1 (y, cuando resulte aplicable, con el apartado 4)». Por consiguiente para resolver el problema que aquí se plantea conviene reproducir las cláusulas generales antiabuso existentes en dichos Convenios y contrastar en qué aspectos resultan las mismas incompatibles con la PPT recogida en el artículo 7.1 del Instrumento Multilateral. En este sentido, las cláusulas mencionadas son las siguientes:

---

[69] En otros trabajos nos hemos ocupado de estas cuestiones de forma más detallada: Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* pp. 40-42. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 440-441.

[70] Ver nota 25.

«Las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 no se aplican cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, la creación o cesión del derecho que genera los cánones o regalías, sea el de conseguir el beneficio de dichos artículos mediante dicha creación o cesión». (Protocolo III.iii al CDI entre España y Kazajistán).

«Las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 no se aplican cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generen la participación en los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, la creación o cesión del derecho que genera los cánones, sea el de conseguir los beneficios contenidos en estos artículos mediante dicha creación o cesión». (Protocolo III.iii al CDI entre España y Kazajistán).

«Las disposiciones de este artículo no se aplican en ningún caso cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos sea el de conseguir los beneficios contenidos en este artículo mediante dicha creación o cesión. (Artículo 10(7) del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos).

Las disposiciones de este artículo no se aplican en ningún caso cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión del crédito que genera los intereses sea el de conseguir los beneficios contenidos en este artículo mediante dicha creación o cesión. «Artículo 11(5) del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos).

Las disposiciones de este artículo no se aplican en ningún caso cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión del derecho que genera los cánones o regalías sea el de conseguir los beneficios contenidos en este artículo mediante dicha creación o cession». «Artículo 12(5) del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos).

Estas cláusulas generales antiabuso, que siguen además la misma pauta de todas las contenidas en los CDIs españoles que las contienen, son incompatibles con la PPT. En efecto, aunque, en principio, el umbral antiabuso que utilizan estas normas es muy semejante al de la PPT —*el fin primordial o uno de los fines primordiales* (…) es *conseguir los beneficios contenidos en estos artículos*— existen diferencias muy notables entre ambos tipos de cláusulas que enumeramos a continuación:

ISBN: 978-84-7777-556-0

i) Las cláusulas de los CDIs mencionados se refieren únicamente a los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones) de los mencionados Convenios mientras que la PPT hace referencia a cualquier beneficio concedido por cualquier disposición del Convenio. ii) Las cláusulas de los CDIs mencionados deniegan los beneficios del Convenio mencionados si se prueba que *el fin primordial o uno de los fines primordiales* (de la transacción) es *conseguir los beneficios contenidos en estos artículos* sin aplicar ningún test adicional. Por el contrario la PPT permite aplicar los beneficios del Convenio si la concesión del beneficio en esas circunstancias *es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido*[71].

En estas circunstancias parece lógico concluir que la PPT sustituirá a estas cláusulas preexistentes pues las mismas resultan incompatibles con la PPT. El mismo análisis podría hacerse respecto de la cláusula general contenida en el Memorando de Entendimiento del CDI entre España y Argentina pues la misma es muy semejante a las que acabamos de analizar[72]. En todo caso, es probable que tanto España como Argentina dieran por hecha su sustitución por la PPT al no aparecer en el texto del Convenio comprendido sino en un Memorando interpretativo adjunto al mismo.

IV. CONCLUSIÓN

En materia de normas generales antiabuso de carácter convencional el efecto más relevante de la firma y eventual ratificación del Instrumento multilateral por parte de España será la incorporación generalizada de la cláusula PPT a los Convenios bilaterales suscritos por España. A diferencia de lo que puede ocurrir respecto de otras disposiciones del Instrumento multilateral, esta incorporación no plantea excesivos problemas técnicos al menos por lo que se refiere a la determinación de qué Convenios contendrán efectivamente la cláusula en el futuro. Las propias disposiciones del Instrumento se orientan a que, independientemente de las preferencias particulares de cada Estado firmante, dicha cláusula esté presente en todos los Convenios cubiertos por el Instrumento, algo coherente con el carácter de estándar mínimo que el Plan BEPS ha conferido a las medidas para hacer frente al abuso de Tratados. Si bien saber en qué Convenios figurará la cláusula PPT en el futuro no re-

---

[71] No obstante en algunos trabajos anteriores ya me he pronunciado sobre la total inutilidad de este test objetivo de finalidades: Báez Moreno, Andrés. *La cláusula del propósito principal…op. cit.* pp. 20-31. Báez, Andrés. *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle…op. cit.* pp. 436-440.

[72] El Memorando de Entendimiento (letra d) establece: «Las disposiciones de los artículos 10, 11, 12 y 13 no se aplicarán cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, o la creación o cesión del derecho que genera los cánones o regalías, sea el de conseguir el beneficio de dichos artículos mediante dicha creación o cesión».

sulta excesivamente complejo eso no supone que la incorporación masiva de esta cláusula a la red española no plantee problemas. De hecho la PPT es una de las reglas más imperfectas y problemáticas de todo el acervo BEPS. Por otro lado la incorporación de la misma a la red española de Convenios cubiertos plantea algunos problemas particulares de relación con otras cláusulas antiabuso (generalmente ajenas al propio Proyecto BEPS), algunos de los cuales han sido objeto de análisis somero en este trabajo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las medidas contra la elusión de la figura de establecimiento permanente. Repercusiones en los regímenes forales

Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS[1]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN; II. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PREVIO A BEPS; 1. Los supuestos constitutivos de establecimiento permanente; 1.1. La cláusula general de establecimiento permanente; 1.2. La cláusula del agente dependiente; 1.3. Las obras o proyectos de construcción o instalación como establecimientos permanentes; 2. Las exenciones de establecimiento permanente; 2.1. La cláusula del agente independiente; 2.2. Las actividades auxiliares o preparatorias; 2.3. La exclusión de filiales; III. EL ABUSO DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE; 1. La reestructuración de funciones para comercializar a través de intermediarios independientes; 2. La fragmentación del negocio nuclear en actividades auxiliares; 3. Otras estrategias para evitar la figura de establecimiento permanente; IV. LAS PROPUESTAS DE LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS PARA EVITAR EL ABUSO DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE; 1. La nueva configuración de la cláusula de agencia; 2. La reconfiguración de la exención derivada de la realización de actividades auxiliares o preparatorias; 3. Otras medidas propuestas para evitar el abuso de la figura de establecimiento permanente; V. LA CLÁUSULA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LAS NORMAS FORALES; 1. La configuración del establecimiento permanente en las normas forales del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; 2. ¿Son necesarias modificaciones para adaptar a BEPS las normas forales

I. INTRODUCCIÓN

El establecimiento permanente (EP en adelante) es un concepto clave en la fiscalidad internacional desde los primeros convenios de doble imposición surgidos a mediados del siglo XIX[2]. En el modelo de convenio de doble imposición elaborado por la OCDE

[1] Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid.

[2] *Vid.* SKAAR, A.A.: *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer Law and Taxation, Deventer, 1991, p. 71 y ss.

(MCOCDE en adelante)[3], el EP opera, principalmente, como punto de conexión que permite al Estado de situación del EP el gravamen de los beneficios empresariales que obtenga una empresa no residente a través de aquél. Esto supone que, en ausencia de un EP, los beneficios empresariales obtenidos por una empresa en otro Estado no serán objeto de gravamen en dicho territorio, tributando únicamente en su Estado de residencia[4].

Por lo tanto, la relevancia de este concepto es clara, puesto que representa el umbral de presencia de una empresa no residente a partir del cual se permite al Estado de la fuente proceder a gravar los beneficios empresariales obtenidos a través de dicho EP[5]. De este modo, determinar la existencia o no de un EP al desarrollar actividades empresariales en otro Estado en una cuestión crucial para las empresas que operan de modo transfronterizo. En la medida en que la realización de actividades empresariales sin mediación de un EP excluye que las rentas obtenidas puedan ser objeto de gravamen por el Estado en que se obtengan, el evitar que el desarrollo de actividades empresariales en otro Estado pueda implicar la creación de un EP se ha convertido en un objetivo fundamental en la planificación fiscal internacional de muchas multinacionales. Para ello, se han hecho uso de distintas estrategias encaminadas a evitar que la realización de actividades empresariales en otro Estado pueda implicar la constitución de un EP.

Esta circunstancia ha motivado la inclusión de medidas específicas en el Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS en adelante) de la OCDE y el G-20 encaminadas a poner fin a las estrategias empleadas para evitar que el desarrollo de actividades empresariales en otro Estado pueda ser constitutivo de un EP conforme a lo previsto en el MCOCDE[6]. Estas medidas se han contenido en la Acción 7 del Plan BEPS, titulada: «Impedir la exclusión fraudulenta del

---

[3] La versión actual del MCOCDE, que implementa las modificaciones derivadas del Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, es la aprobada por el Consejo de la OCDE el 21 de noviembre de 2017. En el presente trabajo, me referiré a la misma como MCOCDE 2017; mientras que la anterior versión, aprobada por el Consejo el 15 de julio de 2014, será a la que me refiera como MCOCDE.

[4] El art. 7 del MCOCDE (beneficios empresariales), establece en su primer apartado que «[l]os beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Como puede apreciarse, mientras que la regla general para gravar los beneficios empresariales obtenidos por una empresa no residente es la de que dichas rentas tributen únicamente en su Estado de residencia, la tributación compartida es excepcional, limitándose a aquellos casos en que los beneficios empresariales sean obtenidos por la empresa no residente a través de un EP.

[5] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 1.

[6] *Vid.* OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2013, p. 22.

ISBN: 978-84-7777-556-0

estatus de establecimiento permanente»[7]. En la citada acción se proponen modificaciones en la definición del concepto de EP con el objetivo de evitar que determinadas estructuras empleadas por algunas multinacionales puedan servir para evitar que una presencia significativa en el Estado de la fuente no sea constitutiva de un EP. Estas modificaciones han sido objeto de inclusión en la última versión del MCOCDE de noviembre de 2017 y en el Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (MLI en adelante), que fue adoptado para implementar las medidas contenidas en el plan BEPS en los CDIs existentes[8].

Aunque en este trabajo me voy a centrar en las modificaciones propuestas en la Acción 7 del Plan BEPS, no debe obviarse que la Acción 1 del Plan BEPS también incluye propuestas encaminadas a modificar el concepto de EP o a adaptarlo a la economía digital[9]. Así, en esta acción se ha analizado la posibilidad de aplicar el concepto de EP a las actividades económicas digitales, ya que el concepto de EP se basa, primordialmente, en la presencia física de la empresa no residente como elemento para determinar el umbral a partir del cual las actividades empresariales realizadas por un no residente pueden tributar en el Estado de la fuente. Dentro del análisis desarrollado en el marco de esta acción se ha planteado la posibilidad de desarrollar un concepto específico de EP que afecte a las actividades económicas desmaterializadas, el denominado EP virtual[10]. Aunque esta acción no ha tenido un efecto inmediato en el contexto del Plan BEPS, su relevancia se ha incrementado en recientes fechas, especialmente por la adopción por parte de la Comisión Europea de una propuesta de Directiva para aplicar el concepto del EP virtual en el ámbito europeo[11].

En el presente trabajo se analizan las modificaciones en el concepto de EP que se proponen en el Plan BEPS y las implicaciones que estas modificaciones tienen en la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Para ello, el trabajo se divide en cuatro apartados principales. En el primer apartado se examina la configuración tradicional del concepto de EP y de sus distintas modalidades, mientras que en el segundo apartado examino las estrategias empleadas por las multinacionales para evitar que la realización de actividades empresariales en otro Estado pueda implicar la creación de un EP. En la medida en que nuestros tribunales han tenido la oportunidad de pronunciarse acerca de estas estrategias, haré mención a la postura de los tribuna-

---

[7] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016.

[8] *Vid.* Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, de 24 de noviembre de 2016.

[9] *Vid.* OCDE: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 100-102.

[10] *Vid.* OCDE: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018, p. 135 y ss.

[11] *Vid.* EUROPEAN COMMISSION: *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, COM(2018) 147 final.

les españoles, postura que anticipa los resultados del Plan BEPS. En el tercer apartado analizo las propuestas contenidas en la Acción 7 del Plan BEPS para modificar la definición de EP con el objetivo de evitar el abuso de dicho concepto, mientras que en el cuarto apartado examino si habría que introducir modificaciones en las normas forales para implementar estas medidas.

II. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PREVIO A BEPS

Como he señalado, el EP juega un papel crucial en la fiscalidad internacional, toda vez que es el punto de conexión que permite gravar los beneficios empresariales al Estado de la fuente. Junto a ello, debe tenerse en cuenta que el rol del EP es relevante en el gravamen de otra clase de rentas en el MCOCDE[12], aunque me centraré en el ámbito de los beneficios empresariales.

Como se verá, el EP es un concepto que hace referencia a una situación de presencia física en el Estado de la fuente[13]. Se trata de una excepción a la regla general de que los beneficios empresariales sean gravados únicamente en el Estado de residencia de la empresa que los obtiene, siendo así una excepción al principio de neutralidad en la exportación de capitales[14].

A pesar de la relevancia de este concepto, desde la adopción del proyecto de MCOCDE de 1963, el artículo 5 del MCOCDE, que contiene la definición del concepto de EP, apenas ha sufrido modificaciones, circunstancia que ha supuesto que se pueda considerar cierto desfase del concepto en el marco económico y jurídico actual. Previamente a la adopción de la Acción 7, únicamente se produjo un cambio en el texto del art. 5 con motivo de la adopción del primer MCOCDE, en 1977[15], mientras que las

---

[12] En efecto, la relevancia del EP como punto de conexión en el MCOCDE se extiende más allá de la distribución de la competencia para gravar las rentas empresariales, determinando la tributación en el Estado de la fuente de los dividendos (art. 10.5), intereses (art. 11.5), cánones (art. 12.3), ganancias de capital (13.2) u otras rentas (art. 21.2). Igualmente cumple el EP esta función como punto de conexión, aunque no respecto a las rentas obtenidas por el propio no residente titular del EP, en relación con las rentas derivadas del trabajo dependiente (cfr. art. 15.2.c) *a contrario*).

[13] *Vid.* REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», en Reimer, E. y Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. I, 4ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2015, p. 336; SASSEVILLE, J. y SKAAR, A.A.: «General Report», en International Fiscal Association, *Is there a Permanent Establishment?*, Cahiers de Droit Fiscal International, 94a, Sdu Uitgevers, 2009, p. 23.

[14] *Vid.* KOBETSKY, M.: *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011, p. 19-22 y 35 y ss.

[15] La principal modificación fue la inclusión del supuesto de EP por obras o proyectos de construcción o montaje en un apartado separado en 1977. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», en CARMONA FERNÁNDEZ (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* CISS, Valencia, 2013, p. 144. Sin perjuicio de ello, otras modificaciones de menor relevancia fueron incluidas en dicha actualización. Todas ellas pueden consultarse en la versión completa del MCOCDE. *Vid.* OCDE: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (full version)*, OECD Publishing, Paris, 2015, M-16-M-19.

ISBN: 978-84-7777-556-0

principales modificaciones en los comentarios se produjeron en 1992 y 2003, sin perjuicio de otras modificaciones de menor alcance en 2000, 2005, 2008, 2010 o 2014[16]. Antes de la adopción del Plan de Acción BEPS, la OCDE había comenzado los trabajos para llevar a cabo actualizaciones de los comentarios que enlazaban con algunas de las propuestas de la Acción 7 en 2011 y 2012[17], aunque dichos trabajos fueron abandonados en favor de la propia Acción 7[18].

La estructura del artículo 5 incluye siete subapartados en que se regulan tanto supuestos constitutivos de EP, como supuestos aclaratorios o definiciones negativas de EP. En el primer apartado se incluye una definición general de EP, que se ve complementada por un listado ejemplificativo de EP contenida en el segundo apartado de este precepto. En el tercer y quinto apartados se incluyen otros dos supuestos constitutivos de EP: los EP por obras y proyectos de construcción e instalación y los EP de agencia. Los apartados cuarto, sexto y séptimo, por su parte, incluyen exclusiones de EP por la realización de actividades auxiliares, por la intermediación de agentes independientes y una aclaración relativa a la aplicación del concepto de EP a entidades filiales.

1. Los supuestos constitutivos de establecimiento permanente

1.1. La cláusula general de establecimiento permanente

El primer apartado del art. 5 del MCOCDE contiene la definición general del concepto de EP. De acuerdo con este precepto, «la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». De acuerdo con esta definición, deben concurrir tres elementos básicos para considerar que una empresa no residente tiene un EP en otro Estado: i) la existencia de un lugar fijo, ii) a disposición de la empresa no residente; iii) a través del cual se realicen todo o parte de las actividades empresariales[19].

Sin entrar en un análisis pormenorizado de estos requisitos, lo que implican es que exista un lugar con cierta estabilidad y coherencia geográfico-comercial que se encuentre, por cualquier título, a disposición de la empresa no residente para que desarrolle desde el mismo actividades que forman parte de su ciclo empresarial, con independencia de que dichas actividades generen beneficios[20]. Aunque no existen

---

[16] *Vid.* OCDE: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (full version),* OECD Publishing, Paris, 2015, C(5)-47 y ss.

[17] *Vid.* OCDE: *Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, 2011; y OCDE: *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application Of Article 5 (Permanent Establishment)*, OECD Publishing, Paris, 2012.

[18] Así lo señalaba la propia OCDE al aprobar la actualización del MCOCDE de 2014. Véase la nota prensa de la OCDE de 16 de julio de 2014, *OECD approves the 2014 update to the OECD Model Tax Convention*, disponible en: http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm

[19] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 2.

[20] *Vid.* CUATRECASAS: *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003, p. 170.

fórmulas exactas, el requisito de permanencia que suele emplearse implica una presencia a través de la disposición de una lugar de negocio igual o superior a 6 meses, determinando este umbral la suficiente presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente para que sus actividades empresariales puedan ser gravadas por dicho Estado[21].

Esta definición se complementa con un listado ejemplificativo de supuestos que, habitualmente, son constitutivos de EP[22]. Este listado, previsto en el segundo apartado de este precepto, contiene como supuestos habituales de EP los siguientes: «las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales». Se trata de un listado meramente ejemplificativo, que no agota los supuestos que pueden ser constitutivos de EP[23], ni implica necesariamente que un no residente que disponga de uno de los lugares previstos en el listado tenga un EP[24], sino que deberá comprobarse la concurrencia de los tres requisitos previstos en la definición general[25].

1.2. La cláusula del agente dependiente

Junto a la definición general de EP conviven dos ficciones en que, a pesar de no cumplirse los requisitos de que la empresa no residente disponga de un lugar fijo de negocio para realizar su actividad empresarial, la presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente es considerada suficiente para justificar su gravamen. Se trata de los supuestos de los establecimientos permanente por obras o proyectos de construcción o instalación y de los EP de agencia o cláusula del agente dependiente[26]. Esta última modalidad de EP se prevé en el art. 5.5 del MCOCDE, el cual establece que «[c]uando una persona distinta de un agente independiente […] actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten [a actividades auxiliares o preparatorias] y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración

---

[21] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 6.

[22] Como señala García Prats, en el art. 5.2 MCOCDE nos encontramos ante presunciones *iuris tantum* de EP, basadas en que dichas situaciones en la normalidad de los casos son constitutivas de EP. *Vid.* GARCÍA PRATS, A. *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 99-103.

[23] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 12.

[24] Por ejemplo, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2018 (rec. 335/2015), se niega que una sucursal constituya un EP en la medida en que a través de la sucursal no se desarrollaban actividades económicas en sentido estricto, sino una mera tenencia de activos financieros.

[25] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 12.

[26] *Vid.* SKAAR, A.A.: *Permanent establishment…*, cit., pp. 106-107.

ISBN: 978-84-7777-556-0

de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado».

De este modo, se equipara la actuación a través de determinados intermediarios con la realización de actividades empresariales a través de un lugar fijo de negocio. De acuerdo con la literalidad del precepto, los requisitos para que la actuación a través de un intermediario pueda dar lugar a la constitución de un EP, es necesario que: i) el intermediario tenga poder para contratar en nombre y por cuenta del principal no residente[27]; ii) su representación no se limite a transacciones puntuales, sino que se debe ejercer con habitualidad[28]; y iii) que las actividades que realice como representante del principal no residente no sean calificadas como actividades auxiliares o preparatorias[29].

1.3. Las obras o proyectos de construcción o instalación como establecimientos permanentes

La segunda de las ficciones de EP que se contiene en el art. 5 del MCOCDE es el EP por obras o proyectos de construcción o instalación. En estos casos se sustituye el requisito de que el no residente opere en el Estado de la fuente a través de un lugar fijo de negocios por la superación de un umbral temporal a partir del cual la presencia del no residente realizando dichas actividades en el Estado de la fuente será considerada como suficiente a efectos de ser gravada[30]. En concreto el art. 5.3 del MCOCDE establece que «[u]na obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses». Por lo tanto, en estos supuestos lo fundamental es calificar qué clase de actividades pueden dar lugar a esta clase de EP, es decir, qué actividades constituyen las citadas obras o proyectos de construcción o instalación; y la determinación del cómputo del plazo de doce meses previsto en este precepto[31].

2. Las exenciones de establecimiento permanente

Frente a los supuestos precedentes, en que se incluyen elementos positivos de la definición del concepto de EP, el MCOCDE incorpora tres supuestos negativos o aclaratorios que contribuyen a delimitar el concepto de EP. Se trata de las exenciones de EP por agente independiente y por realización de actividades auxiliares o pre-

---

[27] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafos 32.1 y 33; y REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., p. 329 y ss.

[28] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 33.1; y REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., p. 333 y ss.

[29] *Vid.* Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 35; y REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., p. 338 y ss.

[30] *Vid.* SKAAR, A.A.: *Permanent establishment…*, cit. p. 343 y ss.

[31] *Vid.* JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y VEGA BORREGO, F.A.: «Las obras de construcción como establecimientos permanentes. Aspectos controvertidos», en Lucas Durán, M. y del Blanco García, Á., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, p. 383 y ss.

paratorias y de la cláusula aclaratoria relativa a la no consideración *per se* de las filiales como EP.

2.1. La cláusula del agente independiente

El apartado 6 del art. 5 MCOCDE incorpora la denominada cláusula del «agente independiente». Se trata de una cláusula que para los Estados de Derecho continental tiene un carácter híbrido: por un lado, contribuye a aclarar qué supuestos de intermediación no se incluyen dentro del EP de agencia y, por otro, establece qué supuestos podrán excepcionar la aplicación de lo previsto en la cláusula del agente dependiente[32]. Este precepto establece que «[n]o se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad».

La primera parte del precepto contribuye a aclarar qué supuestos no implican una intermediación susceptible de dar lugar a un EP de agencia sobre la base de la ausencia de un poder de representación suficiente para que la presencia del principal no residente sea considerada suficiente a efectos de permitir al Estado de la fuente que grave las rentas obtenidas en sus actividades empresariales. Así, se hace referencia a los supuestos de intermediación a través de corredores y de comisionistas, supuestos que no implican la existencia de una actuación en nombre y por cuenta del principal no residente[33].

Por otro lado, la segunda parte del precepto, excluye determinados supuestos en los que sí existe una relación de representación directa de generar un EP para el principal no residente[34]. Se trata de los casos en que, existiendo una relación de agencia que faculta al intermediario para contratar en nombre y por cuenta del principal, el intermediario es considerado independiente respecto del principal, siendo así que no se le puede imputar la actuación del agente a efectos de gravar las rentas obtenidas a través de dicha intermediación. Como se señala en los comentarios al MCOCDE, la independencia del agente ha de ser evaluada desde una perspectiva jurídica y económica[35].

Además, la actuación del intermediario como agente independiente debe realizarse dentro de su operativa ordinaria. De este modo, supuestos de agentes formalmente independientes que desarrollan funciones adicionales a las que contractualmente han

---

[32] *Vid.*, sobre los orígenes de esta cláusula y las diferencias en las tradiciones jurídicas de los redactores, AVERY JONES, J.F. y LÜDICKE, J.: «The origins of article 5(5) and 5(6) of the OECD Model», *World Tax Journal*, vol. 6, núm. 3, 2014, pp. 203-241; y REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., p. 391.

[33] *Vid.* PIJL, H.: «Agency permanent establishments: in the name of and the relationship between Article 5(5) and (6) - part 1», *Bulletin for international taxation*, vol. 67, núm. 1, 2013, pp. 3-25, y «Agency permanent establishments: in the name of and the relationship between Article 5(5) and (6) - part 2», *Bulletin for international taxation*, vol. 67, núm. 2, 2013, pp. 62-97.

[34] *Vid.* REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., pp. 391-392.

[35] *Ibid.*.

ISBN: 978-84-7777-556-0

aceptado para no constituir un EP[36], podrían no ser considerados como supuestos en que el intermediario actúe en el marco ordinario de sus actividades, conduciendo a la no aplicación de la exención de EP. Por ejemplo, en el caso en que el intermediario operara formalmente como comisionista, pero adicionalmente contratara en nombre de su principal, no podría considerarse que la actuación como comisionista se realizara en el marco ordinario de la actividad, conduciendo a la no aplicación de la exención de EP de cumplirse los requisitos del art. 5.5. del MCOCDE[37].

2.2. Las actividades auxiliares o preparatorias

Junto a la exención de EP en el caso de agentes independientes, el apartado 4 del art. 5 del MCOCDE incluye la exención de EP en aquellos casos en que a través de un lugar fijo de negocios las actividades desarrolladas por el no residente sean actividades calificadas como actividades auxiliares o preparatorias. A estos efectos, el art. 5.4 del MCOCDE establece que «se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio».

Como puede apreciarse, el precepto incluye tanto unos supuestos de actividades específicas, como una cláusula abierta por la cual se excluyen aquellas actividades que pudieran ser consideradas como auxiliares o preparatorias, incluyendo tanto un análisis individual de las actividades en cuestión, como un análisis global en el caso de que se realizaran diversas actividades a través del lugar de negocio[38]. En principio, la justificación para la exclusión de estas actividades parece relacionarse con la ausencia de realización de beneficios a través de estos lugares de negocio, de modo que sería complejo el proceso de atribución de beneficios a estas actividades[39]. Sin embargo, esta

---

[36] Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafos 38.7-38.8.

[37] *Vid.* REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., pp. 392-393.

[38] Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 21.

[39] Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 23 y REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», cit., pp. 382-383. A modo de ejemplo, puede verse la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2008 (rec. 894/2004), en que se excluye que un almacén pueda constituir un EP para una empresa no residente en la medida en que únicamente se realicen operaciones internas, sin perjuicio de otras consideraciones que se realizan en dicho pronunciamiento acerca de la existencia de un EP de agencia.

justificación no es pacífica, considerándose en determinados Estados que la realización misma de las actividades previstas en los cuatro primeros apartados del precepto determina la exención del EP, con independencia de que se realicen o no beneficios empresariales a través del lugar de negocios[40].

2.3. La exclusión de filiales

Finalmente, el art. 5.7 del MCOCDE incluye una aclaración encaminada a excluir que la operativa en un Estado a través de una entidad participada pueda, por sí misma, implicar que se considere que la empresa no residente opera a través de un EP[41]. En estos supuestos, para que exista un EP en el Estado de la fuente como consecuencia de la existencia de una entidad filial que opere en dicho territorio, será necesario que se cumplan los requisitos previstos en los apartados 1 o 5 del art. 5 del MCOCDE, es decir, que la filial ponga a disposición de su matriz un lugar fijo para que aquella desarrolle sus actividades empresariales en el territorio de Estado de la fuente o que la filial opere como agente dependiente de la matriz[42]. En caso de no cumplirse ninguna de las anteriores condiciones no podrá considerarse que la matriz tenga un EP en el Estado en que opere la filial.

III. EL ABUSO DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Como puede apreciarse de la lectura de los preceptos que regulan la figura del EP, la existencia o no de un EP depende del cumplimiento de unos requisitos muy concretos. Estos requisitos, en gran medida, pueden ser cumplidos o no en función de elementos puramente formales, circunstancia que facilita las posibilidades de configuración de la estructura empresarial transfronteriza para evitar que las actividades desarrolladas en otro Estado puedan generar rentas susceptibles de ser gravadas al carecer la empresa no residente de un EP en el Estado de la fuente.

A continuación, explicaré algunas estructuras que han sido objeto de análisis por la OCDE en el marco de la Acción 7 del Plan BEPS de cara a modificar las previsiones del art. 5 del MCOCDE para evitar que a través de dichas estructuras pudiera lograrse que actividades empresariales significativas no fueran gravadas por no alcanzarse el umbral mínimo que representa el EP. En la Acción 7 se pone el foco en estrategias que emplean, de un lado, las exenciones previstas en los apartados 4 (actividades auxiliares o preparatorias) y 6 (agente independiente) para evitar que se pueda considerar la existencia de un EP al operar en el Estado de la fuente. Además, otras estrategias

---

[40] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., p. 26. Este motivo parece haber sido el que ha determinado la existencia de dos opciones en relación con el art. 13 del MLI en que se incorporan los resultados del Plan BEPS relativos a la cláusula de exención de EP por actividades auxiliares o preparatorias.

[41] Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 40.

[42] Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafo 41.

ISBN: 978-84-7777-556-0

destinadas a excluir actividades del umbral del EP también han sido objeto de algún análisis en el marco del Plan BEPS.

En relación con cada estrategia, aprovecharé para hacer referencia a algunos casos a que se han enfrentado nuestros tribunales. Debe notarse que los tribunales españoles tienen una dilatada experiencia en el análisis de estrategias encaminadas a evitar la constitución de EP en España. Frente a lo que ha sucedido en otras jurisdicciones, en España la propia cláusula de EP se ha empleado como una cláusula antiabuso, anticipando, en cierta medida, los resultados del Plan BEPS.

1. La reestructuración de funciones para comercializar a través de intermediarios independientes

Como hemos visto, la definición positiva del EP de agencia se centra en el cumplimiento de los requisitos de que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del principal no residente. En principio, esto excluye otros supuestos en que se opera a través de un intermediario en el Estado de la fuente, pero la intermediación no implica la contratación en nombre y por cuenta del principal no residente. En consecuencia, desde una interpretación literal de estos preceptos, lo claro es que la representación directa, es decir, la relación de agencia, puede generar un EP si se opera con habitualidad y en régimen de dependencia; mientras que supuestos que exista una representación indirecta, es decir, contratos de comisión, por ejemplo, o exista una intermediación que formalmente no implique una representación por carecer de poderes formales el intermediario para contratar por cuenta del principal, no generarían en caso alguno EP para el principal no residente[43].

Esta diferenciación entre las distintas modalidades de intermediación ha sido explotada por algunas multinacionales para evitar que se constituya un EP en el Estado de la fuente mediante la restructuración de funciones entre las empresas del grupo. La situación de partida generalmente es la de un grupo de empresas que opera en el estado de la fuente a través de una filial local que opera como revendedora de los productos fabricados por la matriz o por otra empresa del grupo. Al encontrarnos ante una entidad que opera como revendedora, dicha entidad estará asumiendo todos los riesgos de la venta de los productos ante los clientes finales[44]. De este modo, el beneficio empresarial correspondiente al revendedor tributaría en sede de la filial local.

Estas estructuras de venta tradicionales, sin embargo, se han visto superadas como consecuencia de la eliminación de las barreras jurídicas para la distribución co-

[43] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., p. 15 y ss. No obstante lo anterior, en los Comentarios al art. 5 del MCOCDE ya se incluían referencias a la inclusión dentro del concepto de agente dependiente a supuestos en los que la relaciónentre el agente y el principal no era la de representación directa (párrafo 32.1).

[44] Véase, a modo de ejemplo, las apreciaciones de la OCDE en el Capítulo IX «Transfer pricing aspects of business restructuring», en OCDE: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 365 y ss.

mercial, que facilitan que se pueda reemplazar la figura del revendedor con la intermediación entre el consumidor final y la matriz del grupo sin especiales desventajas[45]. De este modo, se ha extendido la restructuración de funciones entre las entidades del grupo con el objeto de sustituir las funciones de reventa por otras de intermediación, reduciendo, en cierta medida, la exposición del grupo al gravamen de sus beneficios en el Estado donde se llevan a cabo sus ventas.

A la hora de seleccionar la función a desarrollar por las filiales locales como intermediarias, la tendencia ha sido la de buscar figuras que pudieran enmarcarse dentro de la exención de EP de agencia prevista en el art 5.6 del MOCDE. Así, lo habitual es que las filiales locales pasaran de ser revendedoras a comisionistas u otras figuras que no implicaran la creación de un EP en el Estado de la fuente como pueden ser agentes de soporte de ventas o de marketing[46]. De este modo, se evitaba la creación de un EP para la matriz en el Estado donde operaba la filial y, consecuentemente, que dichas ventas tributaran únicamente en el Estado de residencia de la matriz.

Aunque estos cambios, por sí solos, no suponían ningún tipo de abuso de las reglas previstas en el MCOCDE, sí que es cierto que, en muchos casos no dejaban de ser cambios meramente formales, manteniéndose en la esfera de las filiales locales un nivel de riesgo equiparable al que se asumía en el caso de operar a través de filiales revendedoras[47]. De este modo, se apreciaba un abuso del concepto de EP, puesto que la restructuración de funciones entre las entidades del grupo se producía en una esfera puramente formal, sin tener efectos materiales que supusieran el desplazamiento en la asunción de riesgos entre las empresas participantes, que únicamente tenía implicaciones fiscales a la hora de evitar que se constituyera un EP en el Estado de la fuente[48].

En consecuencia, aquellos supuestos en que la restructuración de funciones se realizaba únicamente en una esfera formal, sin que se modificara en el plano material la atribución de funciones o asunción de riesgos entre las entidades del grupo se consideró como un supuesto de abuso de la figura del EP examinada en el marco de la Acción 7 del Plan BEPS. Como veremos, la reacción del Plan BEPS es la de equiparar a la representación directa otras formas de intermediación, consideradas equivalentes desde una perspectiva económica, a los efectos de considerarlas suficientes para determinar la constitución de un EP de la empresa no residente[49].

---

[45] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., p. 15.

[46] *Ibid.*. pp. 15-16.

[47] *Ibid.*.

[48] *Vid.* OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, cit., p. 22.

[49] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., pp. 15-16.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el contexto doméstico, aunque no referido al ámbito foral, tanto nuestro Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional han tenido la oportunidad de analizar diversos supuestos de restructuración de funciones entre empresas del grupo que suponían la sustitución de una filial revendedora local por una intermediaria que formalmente encajaba en la exención de EP prevista en el art. 5.6 del MCOCDE[50]. El caso más notable ha sido el de Dell, analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016[51].

En el contexto europeo, el grupo Dell opera a través de una red de filiales comisionistas locales que actúan en nombre propio, pero por cuenta de su matriz, residente en Irlanda. Esto significa que los contratos con terceros son firmados por las filiales locales en su propio nombre, pero vinculan a la matriz al determinar la transmisión de la propiedad de bienes de los que es titular la matriz. Esta estructura aparentemente fue el resultado de una restructuración de funciones previa en la que se cambió el modelo de distribución de un sistema basado en filiales revendedoras locales a un sistema de filiales comisionistas[52].

Al analizar la existencia o no de un EP en este supuesto, nuestra Administración tributaria apreció que la restructuración de funciones desarrollada no había implicado una distinta asunción de riesgos y funciones por parte de la filial local[53]. En cualquier caso, para nuestros tribunales lo fundamental es que el poder que tiene la filial para intermediar en favor de su matriz implica el poder para vincularla respecto de terceros sin que

---

[50] Sobre estos casos, *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, p. 39 y ss.

[51] Recurso de casación: 2555/2015. El recurso se planteó contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (rec. 182/2012), que resolvía un recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 15 de marzo de 2012 (02107/2007/00/00).

[52] Así se indica en el Antecedente de hecho segundo de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 («La entidad filial española, X, S.A. fue constituida en 1991 bajo la denominación «XC, S.A.», operando en principio como comercializadora o distribuidora de los productos X en España y país D. A mediados de 1994 se cambia la denominación social a «X, España, S.A.», y desde 1995 modificó su papel en el grupo, de modo que X, S.A. cede su cartera de clientes a X, L., la comercializadora del grupo para Europa, Oriente Medio y Africa, pasando a actuar como comisionista en nombre propio pero por cuenta de X, L. quien a su vez pasa formalmente a asumir los riesgos de existencias, clientes y garantías»).

[53] *Vid.* el Fundamento de Derecho octavo de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de marzo de 2012, en que se indica que «[l]a entidad comisionista en España, X, S.A. "promociona" las ventas en su propio nombre pero por cuenta de su principal, X, L. siendo la entidad irlandesa la que, como se aprecia en la cláusula transcrita, asume el riesgo de la actividad comercial, en la que además se invoca el artículo 244 del Código de Comercio. Aunque X, S.A. opera «en nombre propio» formalmente, es claro que "vincula" a X, L. Ultima los contratos (evidentemente los "firma" al actuar en nombre propio) pero opera por cuenta de X, L. Es plenamente de aplicación lo que indica el Comentario 38.7, ya citado, que, tras hacer una llamada a un análisis global de la actuación del agente "desde el punto de vista económico" […] Parece claro que este ejemplo parece redactado pensando en casos como el que aquí nos ocupa, de representación indirecta, en los que el comitente asume las obligaciones y los riesgos de la actividad del comisionista».

exista una independencia jurídica y económica de la filial respecto de la matriz[54]. Por ello, de acuerdo con la posición de nuestros tribunales no es posible considerar que nos encontremos en este caso ante un agente independiente, sino que la filial comisionista deberá ser calificada como un agente dependiente, de modo que pueda determinar la constitución de un EP de la matriz en territorio español. Esta misma línea ha sido mantenida en otros pronunciamientos[55].

2. La fragmentación del negocio nuclear en actividades auxiliares

La segunda categoría de estructuras analizadas en el marco de la Acción 7 del Plan BEPS que afectan a la figura del EP es la relativa a la fragmentación de actividades. En estos casos el objetivo es el de evitar que se constituya un EP mediante la división de funciones entre distintas entidades del grupo de modo que cada actividad considerada de modo individual sea calificada como una actividad auxiliar o preparatoria, no generando por sí misma un EP para la empresa no residente[56].

Al igual que en el caso anterior, estas estrategias parten de una situación en la cual las entidades del grupo operaban en el mercado de destino asumiendo los riesgos derivados de la comercialización y fabricación de los productos destinados a dicho mercado por su propia cuenta. Mediante una reestructuración de las funciones del grupo se convierten las filiales locales en entidades que realizan actividades auxiliares o preparatorias por cuenta de su entidad matriz. Así, la fabricación de los productos se rea-

---

[54] Véase el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016, en que se señala que «ni siquiera del tenor literal del precepto que examinamos, se desprende que necesariamente la representación deba ser directa, sin que tampoco "en nombre de" implique necesariamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, pues basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado, lo cual se prevé en el propio art. 253 del C. Comercio. Lo cual conlleva que se comprenda, por tanto, como agente dependiente, al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-economicista-sustancialista, acorde a la doctrina de la OCDE que emana de los Comentarios al MC, en el que se prevé que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa, considerándose que esta circunstancia se da no sólo en los casos en que el agente concluya literalmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquélla. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar».

[55] Véanse, a modo de ejemplo, las sentencias en los asuntos Borax (sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2014, rec. 1933/2011), Avery Dennison (sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2017, rec. 222/2015). Debe notarse que en el asunto CICL (sentencia de 22 de junio de 2016, rec. 473/2016), la Audiencia Nacional descarta que unas filiales puedan ser consideradas como agentes dependientes de su matriz no residente en la medida en que operen por cuenta propia.

[56] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., p. 26.

ISBN: 978-84-7777-556-0

liza a través de un contrato de maquila por el que las filiales locales productoras transforman las materias primas en productos finales por cuenta de la matriz, que será la propietaria tanto de las materias como del producto final[57].

Al fabricar por cuenta de matriz, la entidad filial percibirá las comisiones que hayan sido acordadas. Junto a ello, en principio, al operar como maquiladora, las funciones desarrolladas por la filial no darían lugar a un EP para la matriz no residente, ya que no lleva a cabo una contratación en representación del principal, ni pone a disposición de la matriz un lugar fijo de negocio para que realice su actividad. Por otro lado, la mera tenencia del stock de materias primas por parte de la matriz en el Estado de la fuente para que estas materias sean transformadas tampoco es constitutiva de un EP para la empresa no residente[58].

Esta transformación de fabricante por cuenta propia a maquiladora, es decir, a un fabricante por cuenta ajena, suele ir acompañada de la atribución, a esa misma empresa o a otra empresa del grupo, de funciones relacionadas con la comercialización de los productos transformados, ya sea a través de un contrato de comisión, ya a través de un contrato por el cual se realizan funciones accesorias a la venta de los productos[59]. Esta última opción es la que normalmente se ha empleado, de modo que una filial local se encarga de contactar con potenciales clientes y desarrollar una parte significativa, sino la totalidad, de la negociación para que la matriz, finalmente, ultime el contrato con los clientes finales. De este modo, la actuación de esta filial es considerada como actividad auxiliar, de modo que no cumple los requisitos para constituir un EP de agencia.

Como ya he señalado, en relación con la exención de EP derivada de la realización de actividades auxiliares o preparatorias, ha existido discrepancia acerca de si las actividades incluidas expresamente eran automáticamente actividades auxiliares o preparatorias a estos efectos o si, por el contrario, a pesar de encontrarse incluidas expresamente, era necesario que fuera actividades efectivamente auxiliares o preparatorias desde la perspectiva del objeto de negocio de la empresa no residente. En estos supuestos, el objetivo de la estructura es el de evitar que estas actividades individual y conjuntamente puedan ser consideradas como constitutivas de un EP de la matriz no residente.

Al igual que en el caso anterior, nuestros tribunales han tenido la oportunidad de pronunciarse en relación con la existencia o no de EP de entidades no residentes que han desarrollado esta suerte de estructuras en nuestro territorio[60]. El caso más célebre

---

[57] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales…», cit., pp. 43-45.

[58] Se trataría de uno de los supuestos expresamente contemplados en las exenciones contenidas en el art. 5.4 del MCOCDE.

[59] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales…», cit., p. 43.

[60] *Vid.*, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional en el asunto Avery Dennison de 11 de abril de 2017 (rec. 222/2015).

con seguridad es el caso de Roche, analizado por el Tribunal Supremo en su sentencia de doce de enero de 2012[61].

En el caso Roche, el grupo, cuya matriz era residente en Suiza, procedió a modificar la estructura comercial en España, de modo que se cambiaba el sistema de producción y comercialización anterior, en el cual las entidades residentes en España fabricaban por su propia cuenta y vendían directamente los productos, a un sistema en el cual una filial residente en España operaba como maquiladora, es decir, fabricaba los productos finales por cuenta de la matriz, mientras que una segunda filial realizaba labores de soporte en la labor comercializadora. En este contexto, la matriz adquiría las materias primas para que fueran transformadas por la primera filial en productos finales que vendía a los clientes gracias al soporte desarrollado por la segunda filial. Frente a la estructura originaria, en que todo el beneficio empresarial tributaba en sede de las filiales locales, la segunda estructura evitaba que existiera un EP de la matriz de modo que únicamente las comisiones que remuneraban las funciones desarrolladas por las filiales locales tributaban en territorio español.

La posición de nuestros tribunales a la hora de evaluar esta clase de estructuras ha sido la de analizar globalmente las actividades desarrolladas por las filiales locales y contrastarlas con el negocio nuclear del grupo[62]. De este modo, se supera el argumento de la auxiliariedad, considerando que las actividades desarrolladas son actividades nucleares. Junto a ello, nuestros tribunales han valorado si esta realización de actividades nucleares para el negocio de la matriz y del grupo supone que las filiales locales estén poniendo a disposición de dicha entidad sus instalaciones a efectos de valorar la existencia de un lugar fijo de negocios de la matriz en territorio español. En este análisis, nuestros tribunales han ratificado el concepto del «asentamiento complejo operativo»[63], por el cual se agregan las funciones desarrolladas por las filiales locales y se afirma la puesta a disposición de las mismas de instalaciones a favor de la matriz, de modo que se confirma la existencia de un EP de la matriz en territorio español.

3. Otras estrategias para evitar la figura de establecimiento permanente

La última estrategia de abuso del concepto de EP examinada en la Acción 7 es la relativa a la fragmentación de actividades y contratos en el marco del EP por obras o proyectos de construcción o instalación. Como he señalado, en estos supuestos la existencia de un EP de la empresa no residente en el Estado de la fuente depende de la superación de un determinado plazo temporal y la realización de actividades cualificadas. Las estrategias identificadas como abusivas en este ámbito se basan en la fragmentación de contratos para, por un lado, evitar que se alcance el umbral temporal

[61] Recurso de casación 1626/2008.

[62] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales…», cit., pp. 47-48.

[63] *Ibid.*. p. 53 y ss.

ISBN: 978-84-7777-556-0

previsto en el art. 5.3 del MCOCDE o, por otro, excluir determinadas actividades de las desarrolladas por el EP resultante[64].

En relación con la primera clase de estrategias, su elemento esencial consiste en la subcontratación de otra entidad para que realice las actividades de construcción o instalación durante un determinado periodo de tiempo a los efectos de lograr que no se supere el periodo de doce meses en las actividades desarrolladas por la empresa no residente[65]. Por ejemplo, en una obra que tuviera una duración de catorce meses se trataría de que las actividades desarrolladas por la empresa no residente tuvieran una duración inferior a los doce meses y el resto del tiempo hasta la finalización de la obra su realización fuera subcontratada a otra empresa con el objeto de evitar que se constituya un EP a favor de la primera.

Por otro lado, la segunda estrategia, más sofisticada, consiste en fragmentar la obra en distintos contratos relativos a distintas actividades conectadas con la obra o instalación a los efectos de que, en el caso de que se estimara la existencia de un EP, se evitara que las rentas derivadas de algunas de las actividades conexas a la obra o instalación fuera atribuidas al EP[66]. Así, por ejemplo, se trataría de que distintas empresas realizaran las distintas actividades que tienen lugar en el marco de la obra o instalación para que no se atribuyeran la totalidad de las rentas derivadas de estas actividades al EP que pudiera constituirse en su caso.

Nuestros tribunales han tenido la oportunidad de enfrentarse a estrategias de este tipo. En este sentido, se puede hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional en el caso Hitachi[67], en el que se analiza la existencia en España de un EP de una empresa no residente que es contratista principal de un proyecto de construcción de una infraestructura. En el supuesto de hecho, la empresa no residente procedió a subcontratar con otras empresas la realización de determinadas actividades derivadas del proyecto, quedando la supervisión de la realización del proyecto en manos de la empresa adjudicataria no residente. A pesar de la fragmentación de las actividades se planteó si la empresa no residente podría tener un EP por la construcción de la infraestructura en la medida en que el proyecto tenía una duración superior a los 12 meses y que dicha empresa era la adjudicataria del contrato y, por lo tanto, responsable de la realización de la obra. La Audiencia Nacional afirmó la unidad del proyecto y que el hecho de que se fragmentaran las diversas actividades conexas a la realización de la obra entre distintas empresas no afectaba para que se considerara que la empresa responsable tenía un EP como consecuencia de la realización de la obra.

---

[64] *Vid.* JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y VEGA BORREGO, F.A.: «Las obras de construcción como establecimientos permanentes. Aspectos controvertidos», cit., p. 383 y ss.

[65] *Ibid.*.

[66] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., p. 38.

[67] Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2018 (rec. 240/2015).

IV. LAS PROPUESTAS DE LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS PARA EVITAR EL ABUSO DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Estas tres estrategias encaminadas al abuso de la figura de EP han sido examinadas en la Acción 7 del Plan BEPS, con el objeto de incorporar modificaciones en el art. 5 del MOCDE para evitar que se pudieran llevar a cabo estrategias de planificación fiscal encaminadas a evitar que una presencia significativa de la empresa no residente no conllevara la adquisición del estatus de EP por un abuso en la forma de organizar las actividades. De este modo, se han propuesto modificaciones en los apartados relativos al EP de agencia y en la exención por realización de actividades auxiliares o preparatorias, además de unas consideraciones acerca de la aplicación de reglas antifragmentación en relación con los EP por obras y proyectos de construcción e instalación. Debe notarse que estas modificaciones han sido incorporadas al MCOCDE en su actual versión de 2017, así como los comentarios explicativos de las mismas.

1. La nueva configuración de la cláusula de agencia

En relación con la cláusula de agencia, la Acción 7 ha propuesto cambios tanto en la definición positiva de la cláusula incluida en el apartado 5 del art. 5, es decir, la cláusula del agente dependiente, como en la definición negativa, es decir, la cláusula de agente independiente, incluida en el apartado 6 del art. 5. La finalidad de las modificaciones de ambas cláusulas es la de asegurar que la exención de EP se aplica en los casos en que el intermediario es independiente económicamente respecto de su principal y no en aquellos casos en que, a pesar de que el intermediario no actúe en nombre del principal, la actuación del intermediario implique una vinculación formal o material del principal con terceros[68].

A estos efectos, el apartado 5.5 del MCOCDE 2017 se modifica del siguiente modo[69]:

> «5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, **pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6,** cuando una persona ~~distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6)~~ actúa **en un Estado contratante** por cuenta de una empresa y ~~tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa,~~ **de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son**

[68] *Vid.* Comentarios al árt. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 83.

[69] El tachado se refiere a las eliminaciones que se han producido sobre el precepto original, mientras que la negrita representa las adiciones al texto original.

ISBN: 978-84-7777-556-0

a) en nombre de la empresa, o

b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o

c) para la prestación de servicios por esa empresa,

se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado».

Como puede apreciarse, desde una perspectiva positiva se incluyen supuestos adicionales a los de la representación directa en que se considera la posible existencia de un EP derivado de la intervención de un intermediario en favor de la empresa no residente. Así se incluyen los supuestos de representación indirecta, en que el intermediario opera en nombre propio, pero por cuenta del principal, esto es, vinculándole para que entregue bienes o preste servicios[70]; así como aquellos casos en que la función del intermediario no lleve aparejada la representación del principal, sino que proceda a participar en la negociación de los contratos con un rol relevante[71].

Por su parte, desde una perspectiva negativa, en la Acción 7 del Plan BEPS se proponía una nueva redacción del art. 5.6 del siguiente modo[72]:

«6. ~~No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.~~

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante,

[70] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 93 y ss.

[71] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafos 88-90.

[72] En el MCOCDE 2017 la redacción de este precepto se ha visto modificada frente a la propuesta de la Acción 7. De un lado, se han fusionado ambos literales, y, por otro, la última cláusula se ha incorporado en un nuevo apartado 8 del art. 5 del MCOCDE 2017.

cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa».

Como puede apreciarse, la nueva exención de EP se basa en elementos materiales dirigidos a evaluar la independencia, principalmente económica, del intermediario[73]. En primer lugar, se establece que un intermediario que puede generar un EP para su principal no deberá ser independiente, excluyéndose *iuris et de iure* como independientes aquellos intermediarios que tengan un elevado grado de dependencia económica respecto del principal[74], circunstancia que se estimará de modo automático, aunque no exclusivamente, en aquellos casos en que el intermediario obtenga más del 90% de su negocio derivado de la intermediación con un mismo principal o con personas vinculadas con aquel[75]. En estos casos, la actuación en exclusiva a favor de este principal o personas estrechamente vinculadas con el mismo automáticamente implicará que el intermediario genere un EP para su principal.

Junto a ello, la redacción del art. 5.6 propuesta en la Acción 7 incorpora un nuevo subapartado (nuevo art. 5.8 en el MCOCDE 2017) en el que se define en qué supuestos se considera automáticamente que una persona se encuentra relacionada estrechamente a efectos de que las transacciones con la misma se agreguen a las de otras a efectos del cómputo del porcentaje de cifra de negocio suficiente para excluir la in-

[73] *Vid.* OCDE: *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015,* cit., pp. 15-16.

[74] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafos 111-113.

[75] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 112.

ISBN: 978-84-7777-556-0

dependencia del intermediario. A estos efectos, como puede apreciarse, el nuevo precepto opta por incluir dentro de su ámbito de aplicación aquellas personas que tengan una vinculación superior al 50%, directa o indirectamente, con otras personas para afirmar la existencia de una estrecha vinculación[76]. En consecuencia, desde una perspectiva práctica aquellos casos en que una filial local opere como intermediaria a favor de entidades del grupo generarán casi automáticamente un EP para las empresas vinculadas[77].

Por otro lado, aunque ni el MCOCDE 2017 ni los Comentarios aclaran si una situación en que una filial local intermedie a favor de distintas entidades del grupo supondría la creación de un EP por la globalidad de las operaciones realizadas en favor de empresas estrechamente vinculadas entre sí o un número de EP equivalentes al número de empresas estrechamente vinculadas que se benefician de la intermediación de la filial local, el tenor del precepto parece conducir a esta última opción y algunas referencias incluidas en los Comentarios[78]. De este modo, las distintas empresas no residentes estrechamente vinculadas que se beneficiaran de la intermediación de la filial local tendría cada una de ellas un EP en el Estado de la fuente por pequeño que fuera el volumen de operaciones que realizaran mediante la intermediación de la filial local. Se trataría de un supuesto asimilable al previsto en el art. 35 del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR), que presume la existencia de un EP respecto de cada uno de los partícipes no residentes que operen en territorio español a través de una entidad en atribución de rentas[79].

2. La reconfiguración de la exención derivada de la realización de actividades auxiliares o preparatorias

En el caso de la exención de EP por realización de actividades auxiliares o preparatorias, la modificación tiene dos partes diferenciadas. En primer lugar, se incluyen ciertas aclaraciones en el texto del propio apartado que regula la exención por actividades auxiliares o preparatorias. Junto a ello, se introduce un nuevo subapartado que establece una cláusula antifragmentación aplicable a las operaciones en que intervienen distintas empresas que tengan una relación estrecha con la empresa no residente y se pueda considerar que las actividades desarrolladas formen un negocio cohesionado que permita identificar la falta de auxiliariedad de las actividades desarrolladas a efectos de constituir un EP para la empresa no residente.

---

[76] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafos 119-121.

[77] Aunque, en los Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017 (párrafo 105), se aclara que una filial, por el mero hecho de serlo no tiene porqué convertirse en un agente dependiente, lo cierto es que parece extraño que pueda actuar como un intermediario que no opere exclusiva o casi exclusivamente a favor de entidades estrechamente relacionadas.

[78] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 109.

[79] Véase, por ejemplo, la contestación a Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2009 (V2454-09).

En relación con la primera modificación, las reformas introducidas en el art. 5.4 del MCOCDE 2017 son las siguientes:

> «No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:
>
> a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
> b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
> c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
> d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
> e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
> f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), ~~a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio,~~
>
> a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.»
>
> 4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y
>
> a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o
> b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar,
>
> siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estre-

ISBN: 978-84-7777-556-0

chamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado».

Como puede apreciarse, existen dos elementos claves en la nueva configuración de la cláusula de exención. Por un lado, el test de auxiliariedad requerido para contrastar si globalmente las actividades realizadas tienen carácter auxiliar o preparatorio. La OCDE rechaza que exista un nexo por el que únicamente las actividades que impliquen la realización de beneficios puedan generar EP[80], sino que actividades internas de la empresa no residente realizadas a través de un lugar fijo pueden llegar a constituir un EP en función del análisis de determinadas circunstancias: el negocio principal de la empresa y su forma de organización, el volumen de activos y empleados destinados a la realización de la actividad concreta, etc.[81]. En cualquier caso, los Comentarios aclaran que la realización de beneficios, aunque no sirva para excluir determinadas actividades de ser susceptibles de constituir un EP, siempre generará un EP para la empresa no residente en la medida en que supondrán que la actividad deje de tener carácter auxiliar[82].

Por otro lado, en los casos en que las actividades se realizan por distintas empresas relacionadas estrechamente, es fundamental interpretar el significado de qué constituyen actividades complementarias y cuándo nos encontramos ante un negocio cohesionado. En los Comentarios al MCOCDE 2017, la OCDE incorpora dos ejemplos en los cuales se afirma la existencia de un EP para la empresa no residente por la integración de funciones entre distintas empresas, se tratan, por un lado de un supuesto en que la empresa no residente opera a través de distintos EP que realizan operaciones comerciales y, al mismo tiempo, dispone de una oficina que realiza labores de análisis de información de los clientes; y de otro supuestos en que una empresa no residente tiene un almacén en que deposita la mercancía que vende otra empresa del grupo a los clientes finales[83]. En ambos casos, los lugares donde se realizan actividades que serían individualmente consideradas como auxiliares, pasan a constituir EP de las empresas no residentes al entenderse que dichas actividades son complementarias a las desarrolladas por otras empresas estrechamente relacionadas o por otros EP y que forman parte de un mismo ciclo empresarial, es decir, de un negocio cohesionado[84].

3. Otras medidas propuestas para evitar el abuso de la figura de establecimiento permanente

Finalmente, la última de las propuestas de la Acción 7 es la relativa a la fragmentación de contratos en el marco del EP por obras o proyectos de construcción o instalación. En este caso, a diferencia de los anteriores, no se ha considerado necesario modificar

[80] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 61.
[81] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafos 59-60 y 62.
[82] Véase el ejemplo del oleoducto que se plantea en el párrafo 64 de los Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017.
[83] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 81.
[84] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 79.

el texto del art. 5.3 del MCOCDE 2017, sino que se considera que es posible luchar contra estas estrategias a través de aclaraciones en los Comentarios y del empleo de la cláusula del propósito principal. De este modo, en el caso de que se considerara que la fragmentación de contratos responde a una finalidad abusiva, no se tendría en cuenta dicha fragmentación a los efectos de integrar todas las actividades dentro del concepto de EP. A este respecto, los nuevos comentarios incorporan guías tanto para identificar qué actividades se deben tener en cuenta a efectos de cómputo del plazo de los 12 meses, como qué actividades deben entenderse comprendidas dentro de las derivadas de la obra o proyecto[85].

No obstante lo anterior, debe notarse que en el MLI y en la última actualización del Modelo de Convenio de Doble Imposición elaborado por el Departamento del Tesoro de EEUU sí se han incorporado cláusulas específicas para luchar contra esta clase de abusos[86]. En el caso del MLI, la previsión relevante está contenida en el art. 14 y afecta a las actividades que pueden tenerse en cuenta para el cálculo del cómputo de los doce meses estableciendo lo siguiente:

> «Al único efecto de determinar si se ha cumplido un plazo (o plazos) establecido en una disposición de un Convenio fiscal comprendido en el que se prevea un plazo (o plazos) tras el que una actividad o proyecto concreto devendrá en establecimiento permanente:
>
> a) cuando una empresa de una Jurisdicción contratante lleve a cabo actividades en la otra Jurisdicción contratante en un emplazamiento que constituya una obra, un proyecto de construcción, un proyecto de instalación u otro proyecto específico identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido, o lleve a cabo actividades de supervisión o consultoría en relación con dicho emplazamiento, en el caso de una disposición de un Convenio fiscal comprendido que se refiera a dichas actividades, y estas se realicen durante uno o más plazos de tiempo que en conjunto excedan de 30 días sin superar el plazo o plazos previstos en la disposición pertinente del Convenio Fiscal Comprendido; y
> b) cuando una o más empresas estrechamente vinculadas a la empresa mencionada en primer lugar realicen actividades conexas en esa otra Jurisdicción contratante en la misma obra, proyecto de construcción o instalación u otro emplazamiento identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido (o, cuando dicha disposición de dicho Convenio se aplique a actividades de supervisión o consulto-

[85] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 53.

[86] En el caso del Modelo elaborado por el Tesoro estadounidense en su versión de 2016, el art. 5.3 incorpora dos cláusulas encaminadas a evitar la fragmentación de actividades para su cómputo para determinar la superación del periodo de 12 meses.

ISBN: 978-84-7777-556-0

> ría, en relación con estos emplazamientos) durante distintos períodos de tiempo, cada uno de ellos superior a 30 días,
>
> estos plazos se sumarán al plazo acumulado durante el que la empresa mencionada en primer lugar ha realizado actividades en dicha obra, proyecto de construcción o instalación, u otro lugar identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido».

Esta previsión del MLI se ha incorporado como una previsión alternativa al tradicional art. 5.3 en los Comentarios al MCOCDE 2017. Como puede apreciarse, en los casos en que las actividades adicionales desarrolladas por la empresa no residente, consistiendo estas actividades en la supervisión o consultoría relativa a la obra o proyecto, o por empresas vinculadas y que se consideren actividades conexas con la obra o proyecto de construcción o instalación se sumarán al tiempo en que la empresa no residente desarrolla la obra directamente[87]. El requisito temporal para adicionar esta clase de actividades es que tengan una duración individual de, al menos, 30 días[88]. Se trata, por tanto, de una cláusula que tiene por objeto directo el de luchar contra la fragmentación para evitar superar el umbral temporal de los doce meses. Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que la agregación de estas actividades tiene efectos únicamente respecto del cómputo del plazo de los doce meses, de forma que, aparentemente, no afectan a los elementos de determinación de la base imponible, que deberá analizarse desde la perspectiva de las cláusulas antiabuso[89].

V. LA CLÁUSULA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LAS NORMAS FORALES

1. La configuración del establecimiento permanente en las normas forales del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

El art. 21.Dos de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incluye la definición de EP a efectos de su aplicación en el ámbito foral. Dicha definición es idéntica a la contenida en el art. 13 del TRLIRNR, configurándose este concepto del siguiente modo:

---

[87] Comentarios al art. 5 del MCOCDE 2017, párrafo 52.

[88] La justificación del plazo mínimo de 30 días se explica en los primeros borradores de esta acción del siguiente modo: «[u]na dificultad que plantea este enfoque es, por ejemplo, la de su aplicación a una empresa del Estado A que envía especialistas solamente por unos días a una obra de construcción en el Estado B en el que la mayor parte del trabajo la realiza una filial local. Una posible solución a este problema sería la de añadir un período mínimo de presencia (por ejemplo, 30 días por cada período de 12 meses) que las empresas tendrían que cumplir para que se les aplicase dicha norma. Otra solución sería la de añadir una excepción como «... a menos que se determine que la obtención del beneficio del párrafo 3 no constituye uno de los principales objetivos de la realización de esas actividades mediante distintas empresas». *Vid.* OCDE: *BEPS Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP). Propuesta de Borrador para Debate*, OECD Publishing, Paris, 2014, p. 24.

[89] *Vid.* el ejemplo J del párrafo 182 de los Comentarios al art. 29 del MCOCDE.

> «Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.
>
> En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Este concepto se incluye en las distintas normas forales que regulan este impuesto sin modificación, toda vez que este impuesto se regula de modo idéntico que el estatal, con la única salvedad del régimen de tributación material del propio EP[90]. Así pues, los art. 13 de las normas forales de Vizcaya, Guipúzcoa y de Álava, incorporan con la misma literalidad el concepto de EP[91].

Como puede apreciarse, el concepto de EP incluido en la normativa doméstica es un concepto que incorpora únicamente elementos positivos, sin exenciones de EP. Es por ello que la estrategia consistente en la fragmentación de actividades para beneficiarse de la exención de actividades auxiliares o preparatorias no tiene relevancia desde una perspectiva doméstica. Sin perjuicio de ello, sí pueden tener relevancia las modificaciones del Plan BEPS en relación con las otras estrategias identificadas.

2. ¿Son necesarias modificaciones para adaptar a BEPS las normas forales?

Como he anticipado, los tribunales domésticos han tenido la oportunidad de interpretar la cláusula de EP en casos en los que se han empleado estructuras artificiosas para evitar que actividades desarrolladas por no residentes pudieran adquirir el estatus de EP, alcanzando resultados idénticos a los derivados de las modificaciones propuestas en la Acción 7. De este modo, a la luz de nuestra jurisprudencia, no parece necesaria una modificación del concepto de EP para luchar contra los casos de abuso de esta figura[92].

No obstante lo anterior, no puede aceptarse dicha conclusión sin más. La literalidad de las previsiones contenidas en nuestros CDIs o en la normativa doméstica, en

---

[90] *Vid.* art. 21.Uno de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[91] *Vid.* arts. 13.1 de las normas forales 12/2013 (Bizkaia), 10/2014 (Guipúzcoa) y 21/2014 (Álava).

[92] *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., «The Spanish Position of the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?» *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, núm. 8, 2016, pp. 472-473.

ISBN: 978-84-7777-556-0

muchos casos, es difícilmente compatible con la interpretación que nuestros órganos judiciales han realizado de las mismas[93]. El ejemplo claro es el del EP de agencia. Como hemos visto, el art. 5.5 del MCOCDE, así como nuestra normativa interna, establecen claramente que es la relación de representación directa la que puede dar lugar a un EP.

Sin perjuicio de que se pueda plantear que determinadas relaciones contractuales pudieran ser desconocidas por la aplicación de nuestra cláusula del conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de la cláusula de simulación[94], lo cierto es que sería cuanto menos recomendable la modificación del concepto de EP para aclarar qué relaciones pueden derivar en la constitución de un EP de agencia, es decir, una expansión del elemento positivo de la definición del EP de agencia.

Del mismo modo, en el caso de las obras de construcción, instalación o montaje, el empleo de la cláusula de EP como una cláusula antiabuso directamente, sin recurrir a los procedimientos previstos en la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debe ser criticada, pues supone prescindir de los procedimientos con la consiguiente merma de los derechos del contribuyente. En mi opinión, aunque nuestros tribunales han hecho frente a estrategias encaminadas a evitar la constitución de un EP en estos supuestos, debería reflexionarse acerca de cómo debe llevarse a cabo la aproximación a estos casos por parte de nuestra Administración, toda vez que la adición de contratos para evitar la fragmentación en otros casos no es sino el resultado propio de la aplicación de nuestra cláusula general antiabuso, es decir, la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma tributaria o cláusula antielusión en el ámbito foral y ello requiere seguir determinados trámites que se tratan de obviar empleando la propia cláusula del EP como una cláusula antiabuso[95].

BIBLIOGRAFÍA

AVERY JONES, J.F. y LÜDICKE, J.: «The origins of article 5(5) and 5(6) of the OECD Model», *World Tax Journal*, vol. 6, núm. 3, 2014.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», en CARMONA FERNÁNDEZ (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* CISS, Valencia, 2013.

---

[93] *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., «The Spanish Position of the Concept of a Permanent Establishment…» cit., p. 458 y ss.; o ZORNOZA PÉREZ, J. y BÁEZ MORENO, A., «La Cláusula de EP Frente al Tratamiento de las Reestructuraciones Empresariales: Los casos Roche y Dell», en Uehara Hashimoto, Y. (coord.), *Temas selectos de precios de transferencia*, Themis-IFA, México, 2015, p. 137 y ss.

[94] *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., «The Spanish Position of the Concept of a Permanent Establishment…» cit., p. 467.

[95] En el caso de las normas forales, la cláusula antielusión se regula en los arts. 14 de las normas forales generales tributarias (Norma foral 2/2005 de Bizkaia, Norma foral 2/2005 de Guipúzcoa y Norma foral 6/2005 de Álava), estableciéndose en su respectivos arts. 163 el procedimiento para la aplicación de esta cláusula.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012.

CUATRECASAS: *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003.

EUROPEAN COMMISSION: *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, COM(2018) 147 final.

GARCÍA PRATS, A. *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y; VEGA BORREGO, F.A.: «Las obras de construcción como establecimientos permanentes. Aspectos controvertidos», en Lucas Durán, M. y del Blanco García, Á., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Documentos de Trabajo 3/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

KOBETSKY, M.: *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 2011.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., «The Spanish Position of the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?» *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, núm. 8, 2016.

OCDE: *Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, 2011.

—, *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application Of Article 5 (Permanent Establishment)*, OECD Publishing, Paris, 2012.

—, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2013.

—, *BEPS Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP). Propuesta de Borrador para Debate*, OECD Publishing, Paris, 2014

—, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

—, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (full version),* OECD Publishing, Paris, 2015.

—, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016.

—, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 2017.

—, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018.

PIJL, H.: «Agency permanent establishments: in the name of and the relationship between Article 5(5) and (6) - part 1», *Bulletin for international taxation*, vol. 67, núm. 1, 2013.

—, «Agency permanent establishments: in the name of and the relationship between Article 5(5) and (6) - part 2», *Bulletin for international taxation*, vol. 67, núm. 2, 2013.

REIMER, E.: «Article 5. Permanent Establishment», en Reimer, E. y Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. I, 4ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2015.

ISBN: 978-84-7777-556-0

SASSEVILLE, J. y SKAAR, A.A.: «General Report», en International Fiscal Association, *Is there a Permanent Establishment?*, Cahiers de Droit Fiscal International, 94a, Sdu Uitgevers, 2009.

SKAAR, A.A.: *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer Law and Taxation, Deventer, 1991.

ZORNOZA PÉREZ, J. y BÁEZ MORENO, A., «La Cláusula de EP Frente al Tratamiento de las Reestructuraciones Empresariales: Los casos Roche y Dell», en Uehara Hashimoto, Y. (coord.), *Temas selectos de precios de transferencia*, Themis-IFA, México, 2015.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El Proyecto BEPS: el nuevo concepto de establecimiento permanente[1]

José Luis BURLADA ECHEVESTE[2]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS. III. LAS OBRAS O PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN O MONTAJE. IV. ALGUNOS SUPUESTOS EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: LAS ACTIVIDADES PREPARATORIAS O AUXILIARES. 1. La regulación anterior a BEPS. 2. Los problemas derivados de la literalidad del artículo 5.4 MC OCDE. V. LA NUEVA REGLA ANTI-FRAGMENTACIÓN DE ACTIVIDADES. VI. EL AGENTE DEPENDIENTE Y EL AGENTE INDEPENDIENTE. 1. La redacción anterior a BEPS. 2. La nueva configuración del agente dependiente e independiente tras BEPS.

I. INTRODUCCIÓN

El 19 de julio de 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentó en París, a fin de cumplir con el encargo del G-20, su Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra (se le conoce como el Plan BEPS, por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*). El Plan BEPS es un ambicioso trabajo de «reparación» del sistema fiscal internacional que toma en cuenta, fundamentalmente, la situación de las empresas multinacionales, respondiendo a la presión de determinados Estados (v.gr. Francia y Reino Unido) que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional[3]. El Plan, como afirma

[1] Este trabajo se ha realizado en los siguientes proyectos de investigación: DER2015-63533-C4-1-P, titulado: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco», y «El sistema fiscal vasco desde la perspectiva de la UE y del Derecho tributario internacional». IN/ IP: MERINO JARA. Código: IT/ IT: IT962-16.

[2] Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

[3] MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de Bases Imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»), ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal,* nums. 1-2, enero 2014, p. 88. Profundizando

ISBN: 978-84-7777-556-0

CALVO VÉRGEZ, fue diseñado para solucionar las deficiencias actualmente existentes en el marco del sistema fiscal internacional, abordando los problemas derivados de la interacción de diferentes soberanías tributarias y, en particular, las cuestiones relativas al problema de la doble no imposición y a la necesidad de poner a disposición de los países, mediante un enfoque coordinado, instrumentos nacionales e internacionales que permitan evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. A través de la implementación de ese Plan se pretende limitar lo más posible el margen de maniobra que puedan tener las empresas para hacer tributar las rentas empresariales en un lugar distinto a aquél en que se producen[4].

La Acción 7 pretendió impedir los comportamientos que evitan de manera artificial el establecimiento permanente[5] en el país de la fuente. Se trata de atacar los *commissionaire agreements,* que tantos problemas han dado en distintos países (por ejemplo,

---

en esta cuestión, apunta A. DUARDO SÁNCHEZ («Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el establecimiento permanente a la luz del Plan BEPS», *Quincena Fiscal,* núm. 12, junio 2017, p. 71) que las empresas multinacionales han cambiado su paradigma de negocios en territorio extranjero, llevando a cabo reestructuraciones mediante las cuales han convertido sus filiales en comisionistas (que actúan en su propio nombre, pero por cuenta de la empresa extranjera). El Informe BEPS lo define como «un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos». Así, la empresa extranjera «puede vender sus productos en un Estado sin crear un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan atribuirse tales ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas». De este modo, las empresas logran disminuir sus beneficios en Estados donde la carga tributaria es mayor. La estrategia de las empresas es clara, el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, por tanto, «no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas por dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan solo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión)».

[4] «El progresivo desarrollo de la Acción 7 («Impedir la elusión artificiosa de la condición de establecimiento permanente») del Plan BEPS», *Crónica Tributaria,* núm. 164/2017, pp. 71 y ss.

[5] Expone A. DUARDO SÁNCHEZ («Crisis de los puntos…», ob. cit., pp. 65-66) que la noción de establecimiento permanente en el campo de la fiscalidad internacional debe su origen, y buena parte de su configuración actual, a los estudios llevados a cabo en el seno de la Sociedad de Naciones, que posteriormente cristalizaron en los Modelos de Convenio de México (1943) y Londres (1946). Es una noción formulada para combatir la doble imposición internacional sobre las rentas empresariales, un instituto que pretende el equilibrio, en el reparto de la potestad tributaria, entre los distintos ordenamientos que interactúan en el ámbito internacional. Como indica CALDERÓN CARRERO (en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* -Coordinador: N. CARMONA FERNÁNDEZ-, ed. Wolters Kluwer, CISS, Madrid, 2015, p. 140), la existencia de un EP en un Estado contratante permite someter a imposición a una empresa por los beneficios obtenidos en su territorio a través del mismo (artículo 7.1 MC OCDE: «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente»); es decir, sin EP no cabe la tributación de la renta empresarial en el Estado de la fuente.

Francia y Noruega) a las administraciones fiscales[6]. A este respecto señala SERRANO ANTÓN que en muchos países la interpretación de las normas del convenio sobre establecimiento permanente en caso de agentes permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imponibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubiesen hecho por un distribuidor local. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y, así, gozar de una excepción a las reglas del establecimiento permanente[7].

El 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó el Informe Final[8] sobre las 15 Áreas Centrales en las que se basa el Plan de Acción BEPS. La OCDE describe el paquete final de BEPS como un conjunto de recomendaciones que recaen sobre unas categorías diferentes[9]:

— *Estándares mínimos acordados:* Recomendaciones para combatir las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5), impedir la utilización abusiva de convenios (Acción 6), reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Acción 13), hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (Acción 14).
— *Estándares internacionales reforzados:* Revisión de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia (Acción 8-10) y revisión del MC OCDE, incluyendo la Acción 7 sobre establecimientos permanentes[10].
— *Criterios comunes y prácticas recomendadas para la legislación doméstica:* Acuerdos sobre los desajustes de los mecanismos híbridos (Acción 2), refuerzo de la normativa de sociedades extranjeras controladas (Acción 3), limitación de gastos financieros (Acción 4) y divulgación de las planificaciones fiscales agresivas (Acción 12).
— *Informes analíticos:* Abordar retos de la economía digital (Acción 1), evaluación y seguimiento de BEPS (Acción 11) y desarrollo de un instrumento multilateral para la implementación de las recomendaciones (Acción 15).

---

[6] MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., «El Plan…», ob. cit., pp. 99 y ss.

[7] «El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional», en *Fiscalidad en tiempos de crisis* (Directores: L. MALVAREZ PASCUAL y S. RAMÍREZ GÓMEZ), ed. Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pp. 518-519.

[8] El Informe precisa que los cambios son prospectivos, sin que afecten a la interpretación de la redacción anterior.

[9] REYERO, R., ALONSO, I., y PALACÍN, R., «La OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS», EY, octubre 2015, p. 2.

[10] CARBAJO VASCO («El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?», *Crónica Tributaria,* núm. 162/2017, p. 16) apunta que la doctrina califica la Acción 7 como de muy limitado interés a la hora de actualizar el concepto de «establecimiento permanente», prefiriendo otras alternativas más prometedoras, audaces o más adaptadas a la nueva realidad de los EP virtuales».

ISBN: 978-84-7777-556-0

El Informe final sobre la Acción 7 («Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente») propuso modificar la definición de establecimiento permanente recogida en el artículo 5 MC OCDE[11] para evitar el uso de mecanismos y estrategias que permiten a una empresa extranjera operar en otro país evitando la creación de un establecimiento permanente. Las correcciones afectarían a los siguientes aspectos[12]:

- Contratos de comisión y estrategias análogas que suponen la transferencia de riesgos de filiales en países fuente. Se propuso la introducción de cambios sustantivos en el tenor de los apartados 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE y nuevos Comentarios para su interpretación.
- Uso de las excepciones específicas aplicables a las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar, así como el uso de la denominada «fragmentación de actividades», que consiste en fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resulten aplicables las excepciones específicas.
- Se propuso una nueva redacción de la cláusula del artículo 5.4 MC OCDE, modificando la guía interpretativa de la misma.
- Se propuso también una cláusula anti-fragmentación, articulada como nuevo párrafo 4.1 del artículo 5, acompañada de los correspondientes Comentarios interpretativos.
- En relación con los esquemas de división o segmentación de contratos en el marco de la cláusula específica de obras de construcción, instalación y montaje (art. 5.3 MC OCDE), la OCDE ha optado por introducir nuevos comentarios en el marco de esa cláusula y en la guía relativa a la cláusula antiabuso de motivo principal (principal purpose test en el contexto de la Acción 6).

---

[11] Como señalan BARRENO, BLASCO, FERRAZ, FERRERAS, MAS, MUSILEK, PAREJO, RANZ, y REOL («El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», *Crónica Tributaria,* núm. 158/2016, p. 28), el concepto de establecimiento permanente (EP) se puede deducir en general del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, y conforme al mismo se puede entender que una empresa residente en un Estado opera en otro Estado mediante EP: a) cuando dispone en ese otro Estado de un lugar fijo de negocios mediante el cual realiza toda o parte de su actividad (apartado 1), b) cuando realiza una obra o un proyecto de construcción o instalación cuya duración excede de doce meses (apartado 3), o c) cuando actúa por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente no residente que ejerza con habitualidad estos poderes, no tratándose de un agente independiente (apartados 5 y 6). Además, para que haya EP es necesario que en el lugar fijo de negocios o por el agente dependiente no se desarrollen actividades preparatorias o auxiliares (apartado 4). Los convenios para evitar la doble imposición (CDI) establecen en general que los beneficios empresariales de una empresa extranjera residente en un Estado, y que obtiene su renta operando en otro Estado, están sujetos a impuestos en ese otro Estado solamente en la medida en que la empresa tenga en él un EP, y únicamente por la parte de los beneficios que sean atribuibles al mismo. «La definición de EP incluida en los CDI es por tanto crucial para determinar si una empresa no residente debe pagar impuestos sobre su renta en otro Estado, y toda la planificación fiscal relativa al EP consiste, lógicamente, en tratar de evitar que la presencia de esa empresa en el país de la fuente pueda ser calificada como EP».

[12] CALDERÓN CARRERO, J. M., *Convenios…,* ob. cit., p. 142.

El Informe Final proponía también el uso de la norma PPT o test del propósito principal que se incorporará al texto del CDE fruto de la adopción del Informe sobre la Acción 6, para abordar las estrategias consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas en el marco de obras o proyectos de construcción. Asimismo, proponía introducir una disposición alternativa a los Comentarios del artículo 5 consistente en una norma automática que dispone que para calcular el umbral de los doce meses sea necesario agregar el tiempo incurrido por empresas estrechamente vinculadas en la misma obra o proyecto de construcción o de instalación.

De las diferentes cláusulas recogidas en el artículo 5 MC OCDE se desprende un concepto abierto, casuístico y dinámico del establecimiento permanente[13]. Aunque el apartado 1 recoge una definición general de «establecimiento permanente», el concepto viene matizado por otra cláusula (apartado 4), que establece unos casos en que se excluye la existencia de establecimiento permanente. El precepto presenta, además, cláusulas complementarias que delimitan las «ficciones de establecimiento permanente» (apartados 3 y 5). En la práctica, la calificación de una determinada forma de actuación empresarial como establecimiento permanente, en el marco de un CDI que siga el Modelo de Convenio, requiere un análisis conjunto de las cláusulas del artículo 5 del Convenio que resulte aplicable. La complejidad interpretativa del concepto de establecimiento permanente llevó a la OCDE a modificar varias veces los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE y a elaborar varios informes sobre su alcance. En concreto, el Informe OCDE de 2012 pretendía profundizar en la guía interpretativa del concepto de establecimiento permanente del artículo 5, pero no se incorporó al MC OCDE de 2014 por la existencia del Proyecto BEPS de 2013, que incluía dos Acciones (1 y 7) referidas a la tributación de los establecimientos permanentes, de forma que se consideró conveniente desarrollar estas dos Acciones de BEPS antes de progresar en la clarificación de algunos aspectos de la definición de establecimiento permanente. Los problemas más importantes de la definición de establecimiento permanente eran los siguientes: a) La falta de claridad del alcance de algunas de sus principales cláusulas, como las de agente dependiente o filial-EP; b) El anclaje del umbral de actividad en la presencia física en un territorio a través de un lugar fijo de negocios, obviando un mundo altamente globalizado, digital y con negocios remotos, así como el desarrollo de una economía de servicios; c) La necesidad de articular un nuevo umbral más acorde con los intereses de un grupo de países no miembros de la OCDE; y d) Inconexión entre la regla de umbral y la regla de atribución de beneficios[14].

---

[13] Como indica VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA («Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española», *Auctoritas Prudentium*, núm. 12, 2015, p. 2), el concepto de EP que promueve el MC OCDE es más reducido que el concepto legal interno (las diferencias más evidentes radican en que el concepto del MC OCDE excluye del concepto de EP las actividades auxiliares o preparatorias y que para que una obra o un proyecto de construcción constituya un EP es preciso que permanezca doce meses, en lugar de los seis meses que establece la norma interna); en este sentido, los CDI normalmente requieren una mayor presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente. Por tanto, es posible que haya situaciones que constituyan un EP a efectos de la norma interna, pero no a efectos del CDI.

[14] CALDERÓN CARRERO, J. M., *Convenios…,* ob. cit., p. 140.

ISBN: 978-84-7777-556-0

II. EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS

El artículo 5.1 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que:

> «A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un *lugar fijo* de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

El apartado 2 del artículo 5 añade que:

> «La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:
>
> a) las sedes de dirección;
> b) las sucursales;
> c) las oficinas;
> d) las fábricas;
> e) los talleres;
> f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.»

Como expone MAS HERNÁNDEZ[15], las condiciones que deben darse en este caso son las siguientes:

1) Que exista un lugar a disposición del no residente (un local, unas instalaciones…), siendo suficiente con que haya un «cierto espacio», como podría ser un puesto en el mercado o un depósito aduanero. Que el lugar esté «a su disposición» no implica que tenga que existir un determinado título, pudiendo ser el no residente propietario, arrendatario…, o simplemente puede suceder que no disponga de título alguno o que lo posea ilegalmente.
2) Debe haber cierta «fijeza» (en el tiempo y en el espacio). La fijeza en el espacio exige que el lugar esté en un punto geográfico determinado (no necesariamente debe estar fijado al suelo, puede ser también móvil —por ejemplo, el caso de una carretera, a medida que se va construyendo—). Debe existir también una coherencia comercial y una coherencia geográfica. La fijeza en el tiempo implica que debe producirse cierta permanencia (en torno a los seis meses).
3) En ese lugar debe desarrollarse toda o parte de la actividad de la empresa[16]. La actividad se puede realizar *mediante* ese lugar (por ejemplo, una oficina de ven-

[15] «Acotando el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS», *Crónica Tributaria,* núm. 158/2016, pp. 191 y ss. El planteamiento del estudio puede verse también, de forma refundida, en BARRENO, BLASCO, FERRAZ, FERRERAS, MAS, MUSILEK, PAREJO, RANZ, y REOL: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales» (*op. cit)*.

[16] La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o el personal de la empresa, siendo irrelevantes los poderes de que disponga en su relación con terceros. Puede existir EP cuando la actividad se realiza principalmente mediante equipos automáticos (por ejemplo, máquinas de juegos, ex-

tas), pero también se puede desarrollar *en ese* lugar (por ejemplo, si es la oficina que pinta el pintor). Es necesario que la actividad se realice de forma regular, sin perjuicio de que pueda haber interrupciones[17].

III. LAS OBRAS O PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN O MONTAJE

Según el apartado 3 del artículo 5:

> «Una obra de construcción, instalación o montaje[18] sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses».

Aclaran FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA que la regla se refiere a la propia obra o proyecto. Si existe un taller o una oficina utilizada sólo en una obra o proyecto, es preciso que se superen los doce meses. Si se utiliza en varias obras o actividades (que no sean auxiliares o preparatorias), el taller u oficina puede dar lugar a un establecimiento permanente, si concurren los requisitos para ello, aunque ninguna de las obras o proyectos alcance los doce meses. El plazo de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. La obra o proyecto se consideran únicos si existe coherencia comercial y geográfica, aunque existan varios contratos, incluso con personas diferentes cada uno de ellos (por ejemplo, construcción de chalets para varias personas dentro de una misma urbanización). El plazo comienza a contar desde las primeras actuaciones preparatorias en el lugar en que va a realizarse la construcción y no se tienen en cuenta las interrupciones temporales (es decir, computan a efectos del plazo), cualquiera que sea la causa (falta de mano de obra, escasez de materiales, condiciones climatológicas…)[19].

Se han producido abusos consistentes en fragmentar contratos, que se reparten entre empresas estrechamente relacionadas, para eludir la aplicación de ese plazo. Dentro

---

pendedoras y similares) y el personal se limita a su instalación, control y mantenimiento (VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA: «Poder tributario…», ob. cit., pp. 6-7).

[17] Apuntan FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (*Derecho Fiscal Internacional,* ed. Marcial Pons, 2.ª edic., Madrid, 2013, p. 75) que una página *web* o un «cibersitio» no es un «lugar de negocios», pues no es tangible. En cambio, el servidor sí puede suponer un EP, siempre que concurran los demás requisitos, en especial que se trate de un lugar fijo en el espacio.

[18] Puede tratarse de edificios, carreteras, puentes, canales o cualquier otra obra, de construcción o rehabilitación, pero no el mero mantenimiento o la redecoración. También incluye la instalación, por ejemplo, de maquinaria (FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *idem,* p. 79).

[19] *Derecho…*, ob. cit., p. 79. Señala MAS HERNÁNDEZ («Acotando…», ob. cit., p. 192) que el plazo de los doce meses es constitutivo a la hora de determinar si existe o no un EP. Las obras o proyectos de construcción o instalación formaban parte, hasta el MC OCDE de 1977, del apartado 2 del artículo 5, como letra *g);* y desde entonces pasaron a conformar el actual apartado 3 con la intención de dejar claro que, cumpliéndose el plazo recogido en dicho apartado, la existencia de una obra o proyecto de construcción o instalación constituye *per se* y en todo caso (no *iuris tantum*) un EP.

ISBN: 978-84-7777-556-0

del trabajo desarrollado en el marco de la Acción 6 del Proyecto BEPS (que trata de impedir el abuso de los CDI) se va a incluir en el MC OCDE un nuevo artículo conteniendo un Test de Propósito Principal (PPT) que actuará como cláusula general antiabuso. Para afrontar los mencionados abusos respecto al plazo, se añadió, como ejemplo de situación que se considera abusiva, uno relativo a esta situación de fragmentación de contratos. Además, para aquellos Estados que no puedan o no quieran afrontar esta cuestión a través de su normativa antiabuso general o en cuyos convenios no se incluya la PPT, se introducirá en los Comentarios al artículo 5 una regla antiabuso específica, de aplicación más automática, en forma de cláusula alternativa, que podrán incorporar a sus CDI[20].

---

[20] BARRENO, M.; BLASCO, A. M.; FERRAZ, G.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A.; PAREJO, B.; RANZ, A.; y REOL, T.; «El proyecto BEPS…», ob. cit., pp. 28-29. Según el Informe BEPS:

«16. El fraccionamiento de contratos con el fin de utilizar indebidamente la excepción prevista en el párrafo 3 del artículo 5 se examina en el párrafo 18 de los Comentarios al art. 5:

18. … El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las distintas medidas internas bien de carácter legislativo o judicial sobre antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

17. El test de los propósitos principales (PPT) que será añadido al Modelo de Convenio de la OCDE como resultado de la adopción del Informe de la Acción 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales) abordará las preocupaciones sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios relacionadas con el fraccionamiento abusivo de contratos. Para dejar esto claro, el siguiente ejemplo será añadido a los Comentarios sobre la norma PPT. Para los Estados que no puedan abordar este asunto a través de medidas internas anti-abuso, se incluirá también una regla automática en los Comentarios como una disposición para ser introducida en los Convenios fiscales que no incluyeran la norma PPT o como una disposición alternativa a ser usada por los países especialmente preocupados con la problemática del fraccionamiento de contratos.

CAMBIOS RELATIVOS AL FRACCIONAMIENTO DE CONTRATOS

1. Añadir el siguiente ejemplo a los Comentarios sobre la norma PPT propuesta en el Informe sobre la Acción 6:

Ejemplo J: RCO es una sociedad residente en el Estado R. Ha presentado con éxito una oferta para la construcción de una central eléctrica para SCO, una empresa independiente residente en el Estado S. Se espera que el proyecto de construcción se prolongue durante 22 meses. Durante la negociación del contrato, el proyecto se dividió en dos contratos distintos, cada uno de ellos con una duración de 11 meses. El primer contrato se concertó con RCO y el segundo con SUBCO, una filial de propiedad exclusiva de RCO, residente en el Estado R, constituida recientemente. A petición de SCO, que quería asegurar que RCO fuera responsable contractual de la ejecución de los dos contratos, los acuerdos contractuales prevén que RCO y SUBCO sean conjunta y solidariamente responsables del cumplimiento de las obligaciones de SUBCO en el marco del contrato celebrado entre SUBCO y SCO.

En este ejemplo, sin la concurrencia de otros hechos o circunstancias que demuestren lo contrario, sería razonable concluir que uno de los objetivos principales de la celebración del contrato específico, con arreglo al cual SUBCO convino en llevar a cabo una parte del proyecto de construcción, consistía en que tanto RCO como SUBCO obtuvieran el beneficio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 5 del Convenio fiscal celebrado entre los Estados R y S. La concesión del beneficio previsto en esa norma en tales circunstancias sería contraria al objeto y finalidad de dicho párrafo ya que, de no ser así, el límite de tiempo previsto en ese apartado carecería de sentido.

IV. ALGUNOS SUPUESTOS EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: LAS ACTIVIDADES PREPARATORIAS O AUXILIARES

1. La regulación anterior a BEPS

El artículo 5.4 MC OCDE establecía que:

> «No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» no incluye:
>
> a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
> b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

---

2. Sustituir el párrafo 18 de los Comentarios del apartado 3 del artículo 5 por lo siguiente (modificaciones consecuentes serán necesarias en los párrafos 42.45 al 42.48 de los Comentarios):

18. El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Con esta condición, una obra de construcción constituirá una unidad incluso si los pedidos los han realizado varias personas (por ejemplo, para una hilera de casas tanto adosadas como no —*row of houses*—). (El resto del párrafo se traslada al 18.1).

18.1 El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas internas bien de carácter legislativo o las doctrinas judiciales antielusión, estos abusos pueden ser también abordados a través de la aplicación de la norma antiabuso del apartado 7 del Artículo (X), como lo demuestra el ejemplo J en el párrafo 14 del Comentarios al Artículo (X). No obstante, algunos Estados pueden preferir tratar expresamente estos abusos. Además, los Estados que no incluyen el apartado 7 del Artículo (X) en sus Convenios fiscales deberían introducir una cláusula adicional para abordar el fraccionamiento de contratos. Esta cláusula, por ejemplo, podría ser redactada en los siguientes términos:

Con el único propósito de determinar si se ha superado el periodo de 12 meses mencionado en el apartado 3,

a) cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades en el otro Estado contratante en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esas actividades se llevan a cabo durante períodos de tiempo que no superan los 12 meses, y

b) una o varias empresas estrechamente relacionadas con la primera empresa mencionada llevan a cabo actividades conectadas en el mismo lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, durante diferentes períodos de tiempo, cada uno de los cuales excede de 30 días,

esos diferentes períodos de tiempo se sumarán al período de tiempo en el cual la primera empresa mencionada llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación».

ISBN: 978-84-7777-556-0

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados *a)* a *e*), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.»

Las actividades de carácter auxiliar o preparatorio no contribuyen a la productividad de la empresa, o si lo hacen, es de una forma tan marginal que resulta difícil determinar qué parte de la renta es imputable al lugar fijo de negocios[21]. Debe tratarse de servicios prestados exclusivamente a la sociedad a la que pertenece el almacén o depósito. Si los servicios se prestan también a otras empresas (aunque sea sólo a empresas del mismo grupo al que pertenece la sociedad titular del depósito), no se consideran actividades meramente auxiliares o preparatorias, y pueden dar lugar a un establecimiento permanente. De este modo, serían actividades de carácter auxiliar o preparatorio[22]:

— Las instalaciones utilizadas (o las propias mercancías o bienes depositados) con una finalidad de almacenamiento, exposición[23] o entrega a los clientes[24], o a otra empresa con vistas a su transformación a través de un contrato de maquila o de transformación; la posterior venta de las instalaciones, o de las mercancías expuestas, se consideran realizadas sin establecimiento permanente.
— Las instalaciones para la compra de bienes o mercancías (por ejemplo, una central de compras de materias primas) o para recoger información (el corresponsal de un periódico o una televisión, por ejemplo, que viene a ser algo similar a una central de compras).

---

[21] Advierte VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA («Poder tributario…», ob. cit., p. 17) que, con frecuencia, no es fácil distinguir las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar de las que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si dichas actividades constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general es idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.

[22] FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal…*, ob. cit., p. 77.

[23] Por ejemplo, en ferias y exposiciones (aunque se realicen ventas de los productos expuestos), o una vitrina en un aeropuerto (sin realizar ventas).

[24] Así, se incluyen los cables de telecomunicaciones, gasoductos y oleoductos si se utilizan exclusivamente para transportar el producto de la empresa propietaria de la instalación, de modo que el transporte es una mera consecuencia del negocio de la empresa (por ejemplo, una empresa de suministro de electricidad o una refinería). No es reconducible a esta categoría un centro de asistencia postventa, que realiza reparaciones o mantenimientos, pues esas actividades exceden el concepto de entrega.

— Las instalaciones para hacer publicidad, suministrar información[25], realizar investigaciones científicas, prestar asistencia en la ejecución de un contrato de cesión de patente, etc., salvo que estas actividades coincidan con el objeto de la empresa, en cuyo caso no pueden considerarse como meramente preparatorias o auxiliares.

Si estos lugares o instalaciones se utilizan simultáneamente para realizar actividades preparatorias o auxiliares, y otras que no lo son (como las ventas a clientes), se consideran como un único establecimiento permanente en su totalidad y, por tanto, ese establecimiento queda sometido a imposición en el lugar en que está situado por la renta derivada de ambos tipos de actividad[26].

2. Los problemas derivados de la literalidad del artículo 5.4 MC OCDE

El apartado 4 del artículo 5 MC OCDE establecía una delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente en los términos ya vistos.

El apartado 4 es el primero en el que se empieza a observar la influencia del proyecto BEPS. El Plan de Acción identificaba como una de las áreas de riesgo de erosión de la base imponible y traslado de beneficios el de las exenciones específicas por actividad[27]. Varios países consideraban que la lista del artículo 5.4 recogía casos de actividades que generalmente eran de naturaleza preparatoria o auxiliar, por lo que les otorgaban siempre y en todo caso el beneficio de la excepción; es decir, esos países entendían que las actividades mencionadas eran «puertos seguros» que nunca daban lugar a un establecimiento permanente. En cambio, otros países (por ejemplo, España) interpretaban que la lista contenía sólo una relación de ejemplos de actividades que normalmente, pero no necesariamente, eran preparatorias o auxiliares, de manera que había que comprobar si verdaderamente eran preparatorias o auxiliares para considerarlas exceptuadas de la condición de establecimiento permanente[28]. Con posterioridad a la introducción de estas excepciones en el MC OCDE, se han producido cambios radicales en la forma en

---

[25] Si se suministran planes específicamente adaptados a las necesidades de cada cliente, se considera que la actividad no es meramente auxiliar y, por tanto, puede dar lugar a un EP.

[26] FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E., *idem.*

[27] La Acción 7 del Plan de Acción BEPS («Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente») tenía como objetivo: «Modificar la definición de establecimiento permanente a fin de impedir la evitación deliberada de la condición de tal, en relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo la evitación a través de acuerdos de comisión y de las exenciones específicas por actividad. El trabajo en estas cuestiones abarcará también otras relacionadas con la atribución de beneficios entre partes vinculadas».

[28] Recuerda MAS HERNÁNDEZ («Acotando…», ob. cit., p. 195) que existió una minoría de países que, además de considerar que el listado incluía puertos seguros, entendían que no era necesario realizar un cambio de redacción. Para permitir a estos países continuar aplicando esa interpretación si lo desean, se ha aprobado la inclusión en los Comentarios de una redacción alternativa, en la que no se recoge esa condición de actividad preparatoria o auxiliar para todos los casos (*Vid.* apdo. 30.1). Así, puede que haya algunos países que incluyan este nuevo texto alternativo en sus CDI bilaterales, de forma que sigan existiendo puertos seguros.

ISBN: 978-84-7777-556-0

que se desarrollan los negocios. Actividades que antes eran preparatorias o auxiliares hoy son de naturaleza principal. Para poder asegurar que los beneficios derivados del desarrollo de actividades principales en el país de la fuente por una empresa no residente puedan ser gravados en ese país, se ha modificado el artículo 5.4, de manera que cada una de las excepciones incluidas en este precepto está restringida a las actividades que son de carácter preparatorio o auxiliar, desapareciendo los puertos seguros. El cambio de redacción del Proyecto BEPS consiste en que la referencia a la condición del carácter preparatorio o auxiliar de las actividades, que formaba parte de las letras *e)* y *f)* del apartado 4, se sitúa al final de la lista[29], quedando claro que el carácter auxiliar o preparatorio se exige respecto de todas las actividades[30].

Los Comentarios incluyen algunas novedades. Se define por primera vez qué es una actividad principal (es decir, no preparatoria o auxiliar): aquella que es parte esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa. La actividad preparatoria se define por referencia a la actividad principal (la precede y normalmente se desarrollará durante cortos períodos de tiempo, aunque no necesariamente, dependiendo de la naturaleza de la actividad). La actividad auxiliar se define como actividad de apoyo, de soporte, y que no es parte de la actividad principal, sin que sea necesario, en principio, que cuente con una cantidad significativa de activos o empleados. En fin, sólo podrán ser actividades preparatorias o auxiliares aquellas que se desarrollen exclusivamente para la propia empresa y no para terceros[31].

---

[29] «a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio».

En consecuencia, se suprimen las referencias al carácter auxiliar o preparatorio que figuraban en las letras *e)* y *f)*.

[30] MAS HERNÁNDEZ, J., «Acotando…», ob. cit., p. 195.

[31] Las novedades más relevantes —seguimos el resumen de «Acción 7. Plan de Acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente»; *Fundación Impuestos y Competitividad,* pp. 11 y ss.— introducidas en los Comentarios al MC OCDE son las siguientes:

- El carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en el lugar fijo ha de ser analizado teniendo en cuenta otras actividades que constituyen funciones complementarias y que son parte de la operación cohesionada de un negocio.
- Se define cuándo una actividad tiene carácter auxiliar y cuándo es preparatoria, con el objetivo de que únicamente gocen de la exención de generar un EP las funciones de apoyo y no esenciales de la sociedad no residente.
- Para determinar si las actividades desarrolladas en instalaciones utilizadas para almacenar (subapartado *a)*) tienen carácter auxiliar o preparatorio es necesario tener en cuenta los distintos factores que influyen en el conjunto de la actividad económica de la empresa (por ejemplo, si requiere una proporción importante de activos, un número relevante de empleados, etc.).
- Respecto al mantenimiento de un depósito de bienes (subapartado *b)*), lo relevante es si la empresa tiene autorización para acceder ilimitadamente a una parte separada del depósito con el objeto de inspeccionar y gestionar los bienes almacenados.
- La tenencia de mercancías por una empresa para ser transformadas por otra empresa, por cuenta de la primera (subapartado *c)*) podría dar lugar a un EP si la empresa propietaria de las mercancías tuviese acceso ilimitado a las instalaciones del fabricante para la inspección y mantenimiento de los bienes almacenados.

V. LA NUEVA REGLA ANTI-FRAGMENTACIÓN DE ACTIVIDADES

La nueva cláusula para evitar la fragmentación de actividades con el fin de acogerse a las excepciones del artículo 5.4 tiene una especial relevancia. Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para aprovecharse de las ventajas fiscales, resultaba fundamental aclarar que no es posible evitar la existencia de EP de una determinada actividad a través de la simple fragmentación de un negocio operativo cohesionado en diversas actividades de menor tamaño, con el fin de defender que cada una de las partes en que se ha fragmentado el negocio es únicamente de carácter preparatorio o auxiliar. Los Comentarios se referían sólo a la fragmentación realizada por una única empresa[32], sin abordar el supuesto en que la fragmentación se llevase a cabo por esa empresa en connivencia con otras vinculadas a ella.

Pese a la redacción del artículo 27.1 de los Comentarios, en el Estado español la Administración tributaria realizó una interpretación finalista de la norma. La Dirección General de Tributos[33] aplicó la doctrina del Asentamiento Complejo Operativo para

---

— En el caso de las instalaciones utilizadas únicamente con el objeto de comprar bienes para la empresa (subapartado *d)*), no se aplica la excepción cuando el conjunto de la actividad empresarial consiste en la venta de dichos bienes y cuando la compra es una de las funciones principales de la empresa.
— Para la actividad consistente en la recogida de información (subapartado *d)*) es necesario determinar si ésta va más allá del límite de lo preparatorio o auxiliar.
— Las excepciones a las que se refieren los apartados *a)* a *d)* del párrafo 4 son meramente ejemplos de actividades que con frecuencia tienen un carácter preparatorio o auxiliar, pero no son en sí mismas actividades auxiliares o preparatorias.
— No obstante, se permite que algunos Estados consideren las actividades del apartado 4 intrínsecamente preparatorias o auxiliares.

[32] Párrafo 27.1: «No se considerará que los lugares de negocio estén separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. *Una empresa* no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar».

[33] Consultas vinculantes V2191-08 y V2192-08, de 20 de noviembre de 2008 y V2454-12, de 17 de diciembre de 2012. Así, en esta última se afirma que:

«Para realizar este análisis hay que tener en cuenta que entre las labores de comercialización de la sociedad española se citan las de crear y mantener relaciones comerciales con los clientes que formaban parte de su cartera de clientes (con anterioridad a la reestructuración), o el seguimiento de cuentas a cobrar si bien informando a las sociedades belgas de las actividades realizadas. Parece por lo tanto claro que la actividad de la sociedad española, a través de sus empleados, no vincula a la sociedad belga frente a terceros, sino que es ésta la que tiene que cerrar los contratos y dar las instrucciones de contratación a las que se ciñe la actuación de estos empleados, por lo que se produce una participación activa de las sociedades belgas. No parece que la sociedad española vincule con sus actos a las sociedades belgas, por lo que no existirá un establecimiento permanente en España por agente dependiente. Pero, si además de las labores auxiliares de promoción e información que se citan en el escrito de consulta, se realizan otras funciones más amplias, que pudieran dar lugar a considerar que los empleados de la sociedad española vinculan con su actividad a las sociedades belgas en España, en el sentido de este párrafo 32.1, se podría considerar la existencia de agente dependiente en España que diera lugar a un establecimiento permanente. Tal como se ha indicado, del análisis realizado de acuerdo con lo des-

ISBN: 978-84-7777-556-0

contrarrestar este tipo de abusos. El TEAC y algunas Sentencias consideraron también que, pese a la fragmentación, hubo un establecimiento permanente:

— Caso *Borax* (SAN de 9 de febrero de 2011) [34]: ante una filial que importaba, almacenaba, transformaba y vendía por cuenta de la no residente, la Audiencia Nacional concluyó que existía un EP por «implantación empresarial».

---

crito en el escrito de consulta cada actividad individualmente considerada, no da lugar a la existencia de un establecimiento permanente de las sociedades belgas en España. Ahora bien, dadas las características globales descritas en el escrito de consulta, no se observa con claridad que la sociedad española realice «(…) un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales.» (Párrafo 38.6 de los Comentarios). Si de ese análisis factual de las funciones y riesgos resultara que las Sociedades belgas realizan en España, a través de la sociedad española, su actividad principal, porque la parte esencial de las funciones de fabricación y comerciales que constituyen el objeto de las sociedades belgas tengan lugar en territorio español por medio de un entramado operativo (la sociedad española) controlado con instrucciones detalladas por ellas, podría determinar la existencia de establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica, quedando comprometidos en el establecimiento permanente los ingresos obtenidos en España. Por otra parte, dado que la actual estructura es resultado de una modificación de la organización del grupo (la empresa española realizaba sus propias actividades como fabricante y distribuidor y pasa a ser simple fabricante por encargo sin funciones de distribución), se debería analizar si únicamente ha cambiado el titular de la actividad, sin que haya variado su localización real, y la fijeza de las instalaciones en las que se desarrolla, lo que también daría lugar a considerar que existe un establecimiento permanente por lugar fijo de negocios (misma actividad en España, diferente titular). En otro caso, si se han reasignado funciones y riesgos a las sociedades belgas, tal como se desprende de la descripción de los hechos, se habrán producido cambios en la organización propia de la entidad española, que lógicamente habrá reducido su personal y estructura organizativa. Si se ha producido ese cambio en la titularidad de la actividad se deben haber reasignado funciones y riesgos a la sociedad belga, tal como parece indicarse en el escrito de consulta. En ese caso, se deberían analizar los cambios que eso ha supuesto en la organización propia de la entidad española, que lógicamente habrá reducido su personal y estructura organizativa. En cualquier caso es necesario realizar un análisis funcional y factual que no es competencia de este Centro. Como tampoco lo es el análisis de las retribuciones percibidas por la sociedad española mediante los precios de transferencia pactados con las sociedades belgas, que deberían adecuarse a precios de mercado. La necesidad de realizar este análisis tratándose de empresas vinculadas se apunta, con carácter general, en el párrafo 9.10 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (versión 2010): «9.10 Los riesgos revisten una importancia fundamental en el contexto de las reestructuraciones empresariales. El análisis de la atribución de riesgos entre empresas asociadas es una parte esencial del análisis funcional. Por lo general, en el mercado libre, la aceptación de un riesgo mayor se compensará con un aumento en los beneficios que se espera obtener, aun cuando el rendimiento real aumentará o no dependiendo del grado en que se materialice efectivamente el riesgo (véase el párrafo 1.45). Las reestructuraciones empresariales suelen provocar que las operaciones locales se transformen en actividades de bajo riesgo (por ejemplo, distribuidores de bajo riesgo, o fabricantes por contrato) a los que se asigna un rendimiento relativamente bajo (pero, por lo general, estable) sobre la base de que es otra la parte que soporta el riesgo empresarial, a la que se le atribuye el resultado residual. Por tanto, es muy importante que las administraciones tributarias evalúen la redistribución de los riesgos importantes de la empresa que se reestructura y las consecuencias de esa redistribución en la aplicación del principio de plena competencia a la propia reestructuración y a las operaciones que la suceden. (…)».

[34] Sobre los casos *Borax, Roche, Madex* y *Medefarma,* véase a VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA: «Poder tributario…», ob. cit., pp. 7 y ss.

— Caso *Dell España* (R. TEAC de 15 de marzo de 2012): ante una filial comisionista que en nombre propio y por cuenta de la no residente; matriz comercializadora en Irlanda tipo «cascarón»; multitud de filiales de servicios complementarios; confusión operativa para los clientes; etc., se estimó que había un EP por Asentamiento Complejo Operativo. La Audiencia Nacional (S. de 8 de junio de 2015) mantuvo la interpretación dada por el TEAC.
— Caso *Honda* (R. TEAC de 20 de diciembre de 2012). En el caso se consideró que hubo un EP tipo agente dependiente, aunque también podía haberse admitido la existencia de un EP tipo lugar fijo de negocios por Asentamiento Complejo Operativo.
— Caso *Roche* (STS 12 de enero de 2012). El Tribunal Supremo consideró que la cláusula de agente dependiente debía ser interpretada en un sentido amplio, y dado que la sociedad española cumplía órdenes del principal, promocionaba sus productos y no asumía los riesgos propios de la actividad empresarial fue considerada un EP.

En estos casos, se trataba de empresas no residentes que se servían de otros sujetos residentes, que operaban por cuenta de esos no residentes, realizando una serie de actividades fundamentales de la empresa, aunque por separado no lo pareciese, que sugieren que hay una estructura empresarial asentada, permanente y completa, que genera un EP tipo lugar fijo de negocios.

El Proyecto BEPS añade un nuevo apartado 4.1 [35] al artículo 5 MC OCDE:

> «El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar *del mismo Estado contratante*, y
>
> a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o
> b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar,
>
> siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyan funcio-

[35] Según el Informe Final, para «impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionadas, fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar».

ISBN: 978-84-7777-556-0

nes complementarias que formen parte de la operación de un negocio cohesionado»[36].

Es la primera vez que se tienen en cuenta, a efectos de determinar si hay un establecimiento permanente, las actividades realizadas, no sólo por la propia empresa, sino también por otras empresas que estén estrechamente relacionadas con ella. Las empresas estrechamente relacionadas se definen por referencia a lo dispuesto para el agente independiente, en el apartado 6 del artículo 5 y en los Comentarios (apartados 38.8 a 38.10). La letra *a)* del artículo 4.1 cubre el caso en que una empresa u otra empresa estrechamente relacionada actúan mediante uno o dos lugares fijos de negocio. Si hacen actividades complementarias y al menos uno de ellos es un establecimiento permanente, la regla anti- fragmentación actúa, no permitiendo que el otro se considere «no EP» a efectos de gravar las actividades de los dos[37].

La letra *b)* afecta a los casos en que ninguno de los lugares a través de los cuales actúan las empresas es un establecimiento permanente, pero el resultado de la actividad conjunta desarrollada sí genera un establecimiento permanente porque excede de un carácter preparatorio o auxiliar[38]. Son casos de lugares fijos de negocio, que no han dado lugar, en principio, a un establecimiento permanente, y que no pertenecen a una filial residente de la empresa no residente (estos casos quedarían cubiertos por la letra *a)*). La regla anti-fragmentación se aplicará cuando esos lugares se combinen: con otros lugares fijos de negocio del artículo 5.4 del mismo tipo (no EP y no de filial residente); con otros lugares fijos de negocio del artículo 5.3 que no hayan dado lugar a un EP (por ejemplo, una obra de construcción de menos de 12 meses); o con otros lugares de negocio, incluso aunque ni siquiera sean fijos, según la redacción del artículo (por ejemplo, un mercadillo que dure dos semanas); etc[39].

---

[36] La referencia, al igual que el resto de preceptos modificados, ha sido tomada de «Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7-Informe final 2015», OCDE, 2016.

[37] MAS HERNÁNDEZ, J., «Acotando…», ob. cit., p. 197; quien ofrece el siguiente ejemplo: Un banco residente en el país R, que tenga sucursales en el país de la fuente (F) y una oficina de comprobación de la información suministrada por los clientes. Puesto que sucursales y oficina hacen actividades complementarias y al menos uno de esos lugares es un EP (cualquiera de las sucursales), la regla anti-fragmentación no permite que la oficina de comprobación de información se considere «no EP», por lo que el beneficio generado por la misma deberá tributar en España. Otro ejemplo sería el de una empresa vendedora de electrodomésticos en R que disponga de un almacén en F (exceptuado de la condición de EP si suponemos que es auxiliar), pero que también disponga en F de una filial, que a su vez tiene una tienda en ese mismo territorio; en este caso se podría interpretar que, puesto que la tienda es un EP de la filial, la empresa no residente o una entidad estrechamente relacionada con ella (la filial) disponen en F de un EP, lo que permite considerar también EP el almacén en F a efectos de hacer tributar la parte del beneficio que le corresponda.

[38] Es el caso que tanto defendió el Estado español y que dio lugar a la doctrina del Asentamiento Complejo Operativo.

[39] MAS HERNÁNDEZ, J., «Acotando…», ob. cit., pp. 197-198. En resumen, como señalan BARRENO, BLASCO, FERRAZ, FERRERAS, MAS, MUSILEK, PAREJO, RANZ, y REOL («El Proyecto…», ob. cit., p. 30), conforme el nuevo apartado 4.1, no son aplicables las excepciones al EP del apartado 4 (por tanto,

La creación de estructuras de segmentación funcional que eviten el estatus de establecimiento permanente por la vía de la auxiliariedad o preparatoriedad de la actividad pueden quedar excluidas del ámbito del artículo 5.4 en aplicación de esta regla de anti-fragmentación, que ya operaba en el marco del artículo 5.3. Los cambios en la cláusula de auxiliariedad son de gran alcance en el sentido de que limitan seriamente su ámbito de aplicación y son susceptibles de impactar sobre grupos con estructuras de cadenas de valor verticalmente integradas, generando una mayor exposición a tributación en la fuente respecto de grupos que operan con un modelo de distribución que se apoya en empresas logísticas independientes (almacenaje y entrega, sin lugar de negocios «a disposición», considerando las limitaciones contractuales de acceso a estas instalaciones logísticas)[40].

VI. EL AGENTE DEPENDIENTE Y EL AGENTE INDEPENDIENTE

1. La redacción anterior a BEPS

En relación al agente dependiente, el artículo 5.5 MC OCDE establecía que:

> «No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6— actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo».

Como advirtieron FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, aunque no exista un lugar fijo de negocios, se considera que hay un establecimiento permanente cuando la empresa cuenta con una persona (física o jurídica, residente o no, con o sin establecimiento) que tiene poderes para concluir contratos en nombre de la empresa (agente dependiente) o que resultan vinculantes para la empresa, aunque no se realicen en su

---

sí existe EP), cuando *empresas estrechamente relacionadas* actúen en un Estado, sea en un solo lugar o en varios: a) cuando uno de esos lugares sea un EP; o b) cuando la *actividad global* resultante de la combinación de las actividades realizadas por las empresas en esos lugares (aunque ninguno de ellos constituya un EP) exceda de un carácter meramente preparatorio o auxiliar, y siempre que (en cualquiera de los dos casos) dichas actividades constituyan funciones complementarias que formen parte de un negocio operativo cohesionado.

[40] CALDERÓN CARRERO, J. M., *Convenios…,* ob. cit., p. 144.

ISBN: 978-84-7777-556-0

nombre, siempre que tales contratos se refieran a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Puede ser suficiente, por ejemplo, que el agente reciba habitualmente pedidos (sin formalizarlos), que envía a un almacén desde el que se realizan las entregas. El poder puede no ser formal, siendo suficiente que la empresa apruebe de forma automática o rutinaria las operaciones realizadas por el agente, siendo irrelevante que en el país en que esté situada la empresa firme o ratifique el contrato otra persona. Por el contrario, no hay establecimiento permanente si se trata de la actuación de un representante nombrado *ad hoc* para una concreta operación, o con un poder indefinido pero que sólo se utiliza ocasionalmente, o limitado a la representación de la empresa no residente ante las autoridades fiscales (o sanitarias, etc.), o utilizado exclusivamente para realizar actividades preparatorias o auxiliares. Tampoco existe agente dependiente por el mero hecho de asistir o incluso participar en las negociaciones con un cliente, aunque esta circunstancia puede constituir un indicio[41].

El apartado 6 del artículo 5[42] se refería al agente independiente:

> «No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad»[43].

---

[41] *Derecho…,* ob. cit., p. 80.

[42] El apartado 7 del artículo 5 MC OCDE establece que:

«El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

[43] VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA («Poder tributario…», ob. cit., pp. 27-28) extrae los siguientes elementos clave de los Comentarios al MC OCDE:

a) La exclusión de la cláusula de agente dependiente sólo resulta aplicable a una persona: a) independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y b) cuando actúa por cuenta de la empresa lo hace en el ejercicio normal de su actividad.

b) La independencia depende del alcance de las obligaciones respecto de la empresa no residente. Si la actividad que realiza el agente está sometida a instrucciones detalladas o a un control global, no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consiste en determinar si el riesgo empresarial es soportado por la persona o por la empresa a la que representa.

c) Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades que realiza el agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales.

d) El agente independiente normalmente es responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa.

e) Las limitaciones en cuanto a la importancia de las actividades que puede realizar el agente no afectan a su independencia, que viene determinada por el margen de libertad del que dispone en la realización de operaciones por cuenta del principal.

En relación al agente dependiente, es relevante el hecho de que el párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 equiparase la firma de contratos en nombre de la empresa no residente con el hecho de que ésta quedase vinculada por los contratos, incluso en el caso de que éstos no se firmasen en su nombre. La idea que subyace es la que ha motivado la mayor parte de los cambios relativos a la figura del agente que se han producido como consecuencia de BEPS[44]. Es necesario que exista un ejercicio habitual de los poderes por parte del agente, que indique una presencia no transitoria del no residente. Y finalmente se indica que en caso de que se determine la existencia de un establecimiento permanente, éste cubriría toda aquella actividad del agente cuando actúe por cuenta de la empresa y no solamente aquellas actuaciones en que el agente ejerza autoridad para contratar en nombre de la empresa.

Un elemento fundamental para definir el agente dependiente es que no se trate de un agente independiente (por ejemplo, corredor, comisionista general, etc.). El agente independiente tiene que tener independencia jurídica, económica y funcional. La independencia jurídica implica que sea una persona jurídica o física distinta del no residente (por ejemplo, no puede ser agente independiente una sucursal); es irrelevante que sea una filial (que podría ser o no un agente independiente). La independencia económica aparece cuando el agente trabaja para varias personas, de forma que no dependa para su subsistencia de un único cliente, aunque se trata de una cuestión de prueba; la independencia económica se aprecia también cuando el agente dirige un negocio autónomo en el que asume su propio riesgo (el no residente no responde de las pérdidas en que pueda incurrir); habrá independencia económica también cuando el agente realice su propia actividad (por ejemplo, comisionista, distribuidor, etc.) y no la actividad de esa empresa no residente (como un agente vendedor de la misma). La independencia funcional exige que no haya instrucciones detalladas o control global del trabajo del agente por parte de la empresa no residente.

Respecto a la figura del agente dependiente, los Comentarios hacen referencia especial a la actividad aseguradora, que en muchos casos no cumple las condiciones para que se pueda entender que se desarrolla a través de un lugar fijo de negocios, ni tampoco a través de un agente dependiente, realizando en el país actividades a gran

---

f) El número de empresas representadas es otro factor relevante. Es poco probable que el agente sea independiente si opera exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. De todas formas, este hecho por sí solo no es determinante.

g) Una persona no actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que, desde un punto de vista económico, entran más dentro de la esfera de la empresa representada que en la de sus propias actividades.

[44] MAS HERNÁNDEZ («Acotando…», ob. cit., p. 199) ofrece algunos ejemplos de este poder efectivo para concluir contratos que vinculen a la empresa. Se dan en el caso de que exista una ausencia de participación activa de la empresa en las operaciones, de modo que haya una delegación efectiva en el agente, cuya actuación sea aprobada de forma rutinaria por la empresa extranjera, o también en el caso en que el agente negocie todos los elementos y detalles de un contrato (aunque no valdría una simple participación en las negociaciones).

ISBN: 978-84-7777-556-0

escala. Para evitar esta situación, algunos países han suscrito convenios en los que el elemento determinante para la existencia de un establecimiento permanente es el hecho de que las entidades cobren primas en el Estado de la fuente o aseguren riesgos situados en ese territorio, ambas por medio de un agente, aunque no cumpla los requisitos del establecimiento permanente[45].

La figura del agente dependiente, como señala MAS HERNÁNDEZ, presentaba el problema de los «acuerdos de comisionista», en virtud de los cuales las empresas reemplazaban filiales, que tradicionalmente actuaban como distribuidores, por meros comisionistas, evitando que los beneficios tributaran en el país donde las ventas se llevaban a cabo. El «acuerdo de comisionista» es aquél en que una persona residente (el comisionista) vende mercancías en un Estado por cuenta de una empresa extranjera, propietaria de esas mercancías y lo hace en su propio nombre. Puesto que la persona que concluye las ventas no es la propietaria de los productos que vende, no pueden someterse a imposición los beneficios de esas ventas, de forma que esa persona sólo tributa por la remuneración que percibe por sus servicios (en general, una comisión). Con este «acuerdo», la empresa extranjera podía vender sus mercancías en un Estado, pero sin tener en el mismo un establecimiento permanente al que las ventas pudieran atribuirse a efectos fiscales y, por tanto, sin que pudieran gravarse en ese Estado los beneficios de las ventas. El artículo 5.5 MC OCDE exigía que los contratos celebrados por el agente con sus clientes se firmaran «en nombre de» la empresa extranjera; se entendía que el hecho de poner su nombre hacía que esa empresa extranjera quedase automáticamente vinculada frente al cliente. Tal vez en su momento no causó preocupación el hecho de que el comisionista pudiera poner su propio nombre en el contrato porque en los países del *Common Law* esta circunstancia era irrelevante, pues cualquiera que fuese el nombre que figurase en el contrato (e incluso si no figuraba ningún nombre), quien seguía vinculado con el cliente por la actuación del comisionista era el comitente. El problema surgió en los países del *Civil Law,* donde, además de la representación directa (el contrato figura a nombre del comitente directamente), también existe la representación indirecta (el contrato figura a nombre del comisionista) y si se hacía uso de la misma, era el comisionista el que quedaba vinculado con el cliente y no el comitente. En los países del *Civil Law* se utilizaron contratos de representación indirecta, de manera que *de facto* existía una vinculación del comitente con el cliente (en base a un segundo contrato, comitente-comisionista), dándose el presupuesto que subyacía en el MC OCDE para considerar la existencia de un establecimiento permanente, pero al no cumplirse el requisito formal del nombre del comitente en el contrato entre el comisionista y el cliente, no cabía entender que hubiese un establecimiento permanente. Era la propia literalidad del artículo 5.5 la que impedía cumplir con la finalidad de la norma. En el año 2003 se incorporó al MC OCDE un nuevo párrafo 32.1 a los Comentarios al artículo 5: «Además, la frase «poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa» no limita la aplicación del

[45] MAS HERNANDEZ, J., *idem*.

apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa»[46].

Junto a los «acuerdos de comisionista», se daban otras estrategias que trataban de evitar la aplicación del artículo 5.5. Así, los contratos se negociaban sustancialmente en un Estado, pero no se concluían formalmente en el mismo, al finalizarse o autorizarse en el extranjero.

Otra estrategia distinta consistía en defender que la persona que ejercía habitualmente la autoridad para concluir contratos era un «agente independiente» al que se aplicaba la excepción del artículo 5.6, evitando la existencia de EP, aunque se tratara de una empresa vinculada (en muchos casos, incluso filial al 100%) con la empresa extranjera por cuenta de la cual estaba actuando, que solía trabajar en exclusiva para su matriz[47].

2. La nueva configuración del agente dependiente e independiente tras BEPS

El Proyecto BEPS, a través de la modificación de los artículos 5.5 y 5.6 y sus Comentarios, trata de combatir esas tres estrategias. La redacción propuesta al apartado 5 es la siguiente:

> «No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son
>
> a) en nombre de la empresa, o
> b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o
> c) para la prestación de servicios por esa empresa,
>
> se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencio-

[46] Como hemos visto, la DGT en diferentes contestaciones a consultas (por ejemplo, V2454-12 y V2457-12, de 17 de diciembre), siguió este nuevo criterio de vinculación. Pese a señalar que en los casos sometidos a consulta no había aparentemente EP al actuar el comisionista con independencia funcional, precisó que si en algún momento dejaba de ser un agente independiente, llegando sus actos a vincular a la empresa, podía haber un EP tipo agente dependiente. La DGT consideró también que la vinculación entre comitente y cliente del párrafo 32.1 no era necesariamente «legal», siendo suficiente con que existiese una vinculación de hecho, económica, etc.

[47] «Acotando…», ob. cit., pp. 199 y ss.

ISBN: 978-84-7777-556-0

> nadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado».

Según esto, como apunta MAS HERNÁNDEZ, habrá establecimiento permanente cuando se den simultáneamente una determinada conducta del agente y una concreta implicación para la empresa extranjera. En relación al primer aspecto, no sólo habrá establecimiento permanente cuando el agente concluya los contratos, sino también cuando juegue el papel principal conducente a la conclusión de los mismos y la actuación de la empresa extranjera que los concluya efectivamente sea poco relevante, en el sentido de que exista una aprobación rutinaria, sin modificaciones sustanciales, del trabajo desarrollado por el agente. Aunque no se diga expresamente, el «rol principal» del agente parece incluir los aspectos relativos a la negociación de los elementos materiales de los contratos, que era el criterio mantenido hasta fechas recientes a la finalización del informe, e incluso superarlo, de forma que cubriría también los casos en que el agente no negocia los elementos materiales del contrato porque estos ya vienen definidos por la empresa no residente, como ocurre, por ejemplo, con los contratos de adhesión. Se da solución, así, a la segunda de las estrategias mencionadas, es decir, la que consistía en no concluir los contratos en el país de la fuente, finalizándolos o autorizándolos en el extranjero. En lo que respecta a la implicación que ha de tener la actuación del agente para la empresa extranjera, ahora no sólo hay establecimiento permanente cuando los contratos se celebran en nombre de la empresa extranjera, sino también cuando afectan de algún modo a los bienes que sean propiedad de la empresa extranjera o a los servicios que ésta presta. Se incluyen, por tanto, contratos en los que —como ocurre cuando hay una representación indirecta— no hay un vínculo legal entre empresa no residente y cliente, porque el agente actúa en nombre propio. Se subsana, de esta forma, el problema principal de los «acuerdos de comisionista»[48].

En fin, se incluyen las ventas por encargo en las que los bienes no existen o no pertenecen a la empresa en el momento de la venta. Quedan excluidos —no hay EP—

[48] MAS HERNÁNDEZ («Acotando…», ob. cit., p. 206) recuerda a este respecto que España ya mantenía que lo importante para que existiese establecimiento permanente no era que en el contrato concluido por el comisionista figurase el nombre del no residente (algo fácil de eludir), sino que el no residente estuviera «vinculado» por la actuación del comisionista. Ahora, esta vinculación existe no sólo cuando en el contrato figura el nombre del no residente, sino también cuando se ven afectados los bienes y servicios de su propiedad, concepto que aunque no es exactamente el que defendía España anteriormente (vinculación de hecho, económica…), se aproxima mucho a él. Y concluye que debe valorarse positivamente que la actuación del comisionista que puede generar un EP no sea únicamente, como ahora, la conclusión de los contratos, sino cualquier actuación del mismo de la que el no residente pueda obtener una venta (o una compra) en el país haciendo uso de la fuerza de trabajo local. El que sea suficiente que el agente desempeñe el «rol principal conducente a la conclusión de los contratos» para que pueda haber EP amplía considerablemente las posibilidades de que termine existiendo un establecimiento permanente.

los casos de agentes que distribuyen bienes y servicios en su propio nombre, pero que ya eran de su propiedad al tratarse de distribuidores y no de comisionistas[49].

Ahora, el test de agente dependiente ya no recae sobre si éste negocia elementos sustantivos de los contratos, sino sobre un test de actividad más preciso que pasa por considerar si habitualmente concluye contratos o habitualmente actúa con un papel principal liderando la conclusión de los contratos que son rutinariamente firmados (por el principal) sin realizar modificaciones sustantivas. Este test de actividad se circunscribe a la firma de los contratos; requiere la toma en consideración de los papeles del principal y del agente; y establece un umbral más alto («el papel principal») en lo que se refiere a las funciones del agente. Lo que no resulta claro es el alcance del «papel principal» ni en qué consiste una «modificación sustantiva de los contratos»[50].

En relación al agente dependiente, el Informe BEPS introduce una serie de modificaciones a los Comentarios al MC OCDE, entre las que cabe destacar las siguientes[51]:

— Se establece que la expresión «habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos» cubre las actividades que una persona realiza en un Estado con la finalidad de celebrar habitualmente contratos a ejecutar por la empresa extranjera. Esto es, afectaría por ejemplo a aquella persona que ofrece y recibe (no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas al almacén desde donde la empresa extranjera entrega los bienes y aprueba rutinariamente las ventas.

---

[49] Esa exclusión, a juicio de MAS HERNÁNDEZ («Acotando…», ob. cit., p. 204), anuncia dónde puede producirse el fraude en el futuro en relación a los comisionistas.

[50] CALDERÓN CARRERO, J. M., *Convenios…*, ob. cit., p. 142.

CALVO VÉRGEZ («El progresivo…», ob. cit., pp. 84-85) subraya que la nueva redacción propuesta al artículo 5.5 amplía los supuestos de actividades de un intermediario que pueden ser consideradas constitutivas de un EP. En primer lugar, al incorporarse al texto del precepto las recomendaciones contenidas en el párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE y acogiéndose el criterio material respecto de la actuación de intermediario por cuenta de su principal como elemento fundamental en la conclusión del contrato, incluso aunque no sea formalmente celebrado por aquél. No constituiría requisito necesario para que exista un EP que el intermediario tenga la capacidad de suscribir contratos por cuenta del principal. Por el contrario, se incorporan al texto del precepto como constitutivas de un EP las actividades de intermediación que, aunque no suponen la celebración de contratos con terceros por cuenta del principal, implican una participación decisiva del intermediario en la negociación de los contratos para que sean ratificados por el principal. En segundo lugar, se incluyen dentro del ámbito de aplicación del precepto tanto los supuestos de representación directa como indirecta, quedando comprendidos tanto los supuestos en que el intermediario actúe en nombre y por cuenta de su principal (representación directa), como aquellos supuestos en que el intermediario, actuando por cuenta del principal, concluye contratos en nombre propio pero que implican obligaciones para el principal relativos a la entrega de bienes o prestación de servicios. Finalmente, se mantienen las exenciones de EP de las actividades auxiliares o preparatorias, de manera que si las actividades realizadas por el agente fueran calificadas como auxiliares o preparatorias en el marco del artículo 5.4 MC OCDE de haberse realizado directamente por el principal, dichas actuaciones no serán constitutivas de un EP en el Estado de la fuente.

[51] «Acción 7. Plan de Acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente»; *Fundación Impuestos y Competitividad*, pp. 4 y ss.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— Se extiende el concepto de EP a los supuestos de representación directa e indirecta, incluyendo las situaciones en las que un intermediario celebra habitualmente contratos que generan obligaciones que ha de cumplir una empresa extranjera en lugar de la persona contractualmente obligada. Se trata de los contratos concluidos por un agente o empleado de una empresa y de los contratos de comisionista que no vinculan legalmente al cliente con la empresa, porque se considera que en estos casos existe un nexo suficiente para tributar en el otro país en el que reside el intermediario.
— Se entiende que una persona realiza actividades por cuenta de la empresa cuando implica a la empresa en las actividades empresariales desarrolladas en el otro Estado, ya sea un agente, un socio o empleado, que actúa por cuenta de un mandante, sociedad o empleador, respectivamente.
— La celebración de los contratos puede llevarse a cabo sin una participación activa en la negociación de los términos del mismo. Asimismo, pueden darse situaciones en las que un contrato se considere celebrado en un Estado, a pesar de haber sido firmado fuera del mismo. Además, si una persona negocia en un Estado todos los elementos de un contrato que vincula a una empresa, se entiende que se ha concluido en dicho Estado.
— Es condición esencial para que exista un agente dependiente que las partes de los contratos relativas a la transferencia del dominio o la concesión del uso, o la prestación de servicios, sean ejecutadas por la propia empresa y no por la persona que actúa por cuenta de la empresa. Por tanto, no será aplicable cuando la persona que celebra el contrato en su propio nombre obtiene los bienes y servicios de otras empresas. Sería el caso de la empresa que actúa como distribuidor de productos en un mercado y vende a los clientes los productos que previamente ha comprado a otra empresa (aunque esté relacionada), porque los bienes vendidos pertenecen al distribuidor que obtendría una ganancia por la venta de los productos y no una remuneración o comisión por su intermediación. Por esta razón, el distribuidor de bajo riesgo quedaría excluido del concepto de EP.

En relación al nuevo apartado 6 en el Informe se dispone la siguiente redacción:

«a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes,

> una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa».

Tras la nueva redacción, se excluye del concepto de agente independiente a la persona que actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las que esté estrechamente relacionada. Englobaría la mayor parte de los casos conflictivos que se dan ante las Administraciones tributarias (los supuestos de filiales al 100%). Esta presunción de no independencia —que no admite prueba en contrario— da solución a la tercera de las estrategia mencionadas anteriormente[52].

La persona «estrechamente relacionada» se define en la letra *b)* del apartado 6[53]. Ahora, se incluyen casos en que una persona posee directa o indirectamente más del 50% de las participaciones en otra o, en el caso de entidades, más del 50% del voto agregado y del valor de las acciones o de las participaciones en el capital. El informe final recoge también referencias importantes a la independencia económica, de forma que ahora es un elemento a valorar considerando todos los hechos y circunstancias del agente en relación con el principal. Estas dos aportaciones a la cláusula del agente independiente restringen, por tanto, este concepto y, en consecuencia, amplían el concepto y alcance de la cláusula de agente dependiente, no siendo suficiente con que se trate de empresas que no estén estrechamente vinculadas desde un punto de vista societario o mercantil, sino que el control común jurídico o económico puede ser suficiente para excluir la aplicación del artículo 5.6 MC OCDE. La condición de independencia económica relacionada con el volumen de actividad o negocios que el agente mantiene con una empresa o grupo se amplía; la independencia económica puede ser asumida sólo cuando al menos el 10% de las ventas son realizadas con partes independientes, lo que puede impactar en particular sobre agentes de entidades financieras. En realidad, los cambios introducidos en los apartados 5 y 6 no sólo afectan a la figura del comisionista y similares, sino también a las que operan en el sector ase-

---

[52] MAS HERNÁNDEZ, J., *idem,* p. 204.

[53] Apunta CALVO VÉRGEZ («El progresivo…», ob. cit., p. 86) que «se incorpora una definición de la vinculación necesaria para excluir la independencia del agente distinta de la empleada a efectos del artículo 9 MC OCDE (empresas asociadas), estimándose que existirá vinculación cuando haya control de una de las partes sobre la otra. Y, en cuanto al umbral que determine *iuris et de iure* que se considere que existe control de una parte sobre la otra (o de una tercera sobre ambas), el mismo queda fijado en el 50% de los derechos de voto y valor de acciones en el caso de entidades».

ISBN: 978-84-7777-556-0

gurador, sin que el hecho de que la Acción 7 no haya introducido una cláusula específica en relación con las mismas signifique que han quedado al margen de los cambios introducidos en el concepto de establecimiento permanente[54].

En los nuevos Comentarios se señala que fuera de los casos de estrecha relación (a los que se refiere la letra *a)* del apartado 6), se considera que es poco probable que se pueda acreditar la independencia del agente si éste actúa exclusivamente para una única empresa (aunque no tenga con ella ninguna vinculación) durante toda la vida de su actividad o durante largos períodos de tiempo, pero se acepta que en estos casos se deberán tener en cuenta los hechos y circunstancias de cada caso para determinar si dicha independencia es real[55].

[54] CALDERÓN CARRERO, J. M., *Convenios…,* ob. cit., p. 143. En este sentido, el Informe BEPS señala que:

«Como parte del trabajo sobre la Acción 7, las preocupaciones del fenómeno BEPS relativas a situaciones en las que una amplia red de agentes exclusivos es usada para vender seguros de un asegurador extranjero, también fueron examinadas. Se concluyó finalmente, sin embargo, que sería inapropiado intentar abordar estas preocupaciones a través de una norma de EP, que tratase a los seguros de forma diferenciada de otros tipos de actividades empresariales, y que las preocupaciones de BEPS que pudieran presentarse en casos en los que una amplia red de agentes exclusivos es usada para vender seguros de un asegurador extranjero deberían ser abordadas a través de cambios más generales al apartado 5 del artículo 5 y del apartado 6 del artículo 5 en la sección A de este informe».

[55] Se cita como ejemplo el de las empresas de nueva creación, que, al principio de su actividad, actuarán necesariamente para una única empresa durante un período relativamente largo y que, sin embargo, podrían ser independientes.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El impacto de la Acción 7 del Plan BEPS: impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente

Cristina FEIJOO ROGEL[1]

Sumario: I. ¿QUÉ ES EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE? INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO. II. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PRE-BEPS. III. LA ACCIÓN 7 «*IMPEDIR LA EXCLUSIÓN FRAUDULENTA DEL ESTATUS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE*» Y SU IMPLEMENTACIÓN. 1. Exclusión artificial del estatus de establecimiento permanente mediante acuerdo de comisionista y estrategias similares (apartado 5 y apartado 6). 2. La elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones de actividades específicas. 3. Otras estrategias para la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente: obra o un proyecto de construcción o instalación. IV. CONCLUSIONES: EL ANTES Y EL DESPUÉS DE LA ERA BEPS Y LAS CUESTIONES PENDIENTES.

I. ¿QUÉ ES EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE? INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO

El Establecimiento Permanente (EP) es un concepto esencial en el reparto de potestades tributarias entre Estados a nivel internacional. A salvo de normas particulares aplicables a determinados tipos de renta, la norma general sobre la que se asientan los convenios de doble imposición (CDI) es que los beneficios empresariales obtenidos por una persona residente de un Estado en el desarrollo de toda o parte de su actividad en otro Estado únicamente puedan ser sometidos a tributación en ese otro Estado (al que nos referiremos como Estado de la fuente) si se obtienen a través de un EP.

En concreto, el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE[2] (MC OCDE) habilita al Estado de la fuente a gravar las rentas únicamente si el no residente opera en él a través de un establecimiento permanente, al disponer que: «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un estable-

[1] Abogada en Cuatrecasas.

[2] Artículo 7.1 del MC OCDE 2010 versión traducida. La redacción del precepto se mantuvo sin variaciones en la versión del MC OCDE de 2014.

ISBN: 978-84-7777-556-0

cimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

Por lo tanto, sobre la base de este artículo 7 del MC OCDE se constata la importancia del concepto de EP en la labor básica de distribución de potestades tributarias que tiene encomendada un CDI, tal y como la doctrina ha tenido ocasión de señalar[3]: «El concepto de establecimiento permanente ha evolucionado con el tiempo, de perfiles algo difusos y sometido a una importante casuística, es reflejo de la confortación entre los Estados en la atribución de potestades al Estado de la fuente en materia de rentas empresariales».

El presente artículo pretende poner de manifiesto la profunda transformación a la que está siendo sometido el concepto de EP desde el inicio de la era BEPS, por su condición de elemento central en la configuración de la fiscalidad internacional que debe ser adaptado a la realidad económica contemporánea.

Con el fin de reflejar la transcendencia de las modificaciones aparejadas al Plan de Acción BEPS, se hace aconsejable analizar brevemente el concepto de establecimiento existente con anterioridad al movimiento BEPS en el MC OCDE 2014. Para ello, el próximo apartado aborda de forma sistemática cada una de las situaciones que se incluyen en el concepto de establecimiento permanente, para posteriormente analizar las modificaciones propuestas por la Acción 7 BEPS, su impacto en el artículo 5 del Modelo de Convenio de 2017 y su previsible adopción vía Convenio Multilateral (artículo 12 a artículo 15).

II. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PRE-BEPS

El artículo 5 del MC OCDE de 2014 [4] incluye la relación de supuestos que se consideran constitutivos de EP:

---

[3] HORTALÀ i VALLVÉ, Joan, Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición, Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 162.

[4] MC OCDE 2014:

«Artículo 5. Concepto de establecimiento permanente

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

1. La definición general, contemplada en el apartado 1, se refiere a un lugar fijo de negocios en el que un no residente desarrolla toda o parte de su actividad. Este concepto genérico es matizado en los apartados siguientes.

El apartado 2 prevé una relación ejemplificativa (no exhaustiva) de lugares fijos de negocios que determinan la existencia de un EP (sucursales, oficinas, fábricasetc.).

El apartado 4 completa la definición con una delimitación negativa de actividades que, dado su carácter preparatorio o auxiliar (p.e. almacenaje), aunque se desarrollan en un lugar fijo de negocios (por ejemplo, en una fábrica) no determina la existencia de un EP.

2. Asimismo, el EP engloba otros supuestos de hecho que, pese a no cumplir las características previstas en la definición general, sí que se consideran constitutivos del mismo:

2.1. Una obra, un proyecto de construcción o instalación cuya duración exceda de doce meses (apartado 3). El Modelo de Convenio de Naciones Unidas contempla un plazo más breve: seis meses.

---

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar

cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.»

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.2. La existencia de un agente dependiente (apartado 5). Se prevé expresamente que no hay EP en caso de operar a través de un agente independiente (apartado 6).

Dada la importancia que el EP supone en el reparto de potestades a nivel internacional, en el seno del Plan de Acción BEPS se puso de manifiesto la necesidad de redefinir esta noción y adaptarla a la nueva realidad económica y social de las empresas multinacionales. En particular, el *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición para evitar el uso de ciertas estrategias cuya finalidad, según las Administraciones tributarias, era eludir artificialmente el alcance previsto de la definición de EP en vigor.

Por este motivo, la Acción 7 tiene por objeto abordar la modificación del artículo 5 del MC OCDE y de sus Comentarios para impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente.

III. ACCIÓN 7 «IMPEDIR LA EXCLUSIÓN FRAUDULENTA DEL ESTATUS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE» Y SU IMPLEMENTACIÓN

1. Exclusión artificial del estatus de establecimiento permanente mediante acuerdo de comisionista y estrategias similares (apartado 5 y apartado 6)

1.1. Concepto de agente dependiente en el MC OCDE 2014

Tal y como se ha avanzado anteriormente, el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE considera que un no residente, pese a no disponer de un lugar fijo de negocios, tiene un EP en un Estado si actúa mediante un agente dependiente que reúne determinados requisitos.

La finalidad de este apartado es someter a tributación en el Estado de la fuente a un no residente que opera en el territorio de este Estado a través de un intermediario que, en atención a las notas de dependencia que le vinculan con su comitente, denota una presencia significativa del primero en dicho territorio. De esta manera, la actividad que realiza un tercero (agente dependiente) determina que la persona no residente disponga de un EP. Ahora bien, solo bajo determinadas condiciones la actividad de este tercero determina la existencia de un EP, pues tal y como se indica en los Comentarios al MC OCDE, «hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona realizando actividades por cuenta de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última»[5].

[5] Párrafo 32 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7 y párrafo 83 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

En concreto, las notas características de la noción de EP en el MC OCDE 2014 en la modalidad de agente dependiente eran las siguientes: (i) debía tratarse de una persona distinta de un agente independiente, (ii) cuyas actividades no pudieran considerarse auxiliares o preparatorias, (iii) que actuara por cuenta de la empresa no residente, y (iv) que, además, tuviera poderes para concluir contratos en nombre de la empresa extranjera y los ejerciera de manera habitual consiguiendo con ello vincularle.

Como puede observarse, la aplicación literal del concepto de EP exigía no sólo que el comisionista actuara por cuenta de la empresa extranjera, sino que lo hiciera también en nombre de la misma. Pues bien, es precisamente este último requisito, que el agente tenga poderes que la faculten para concluir contratos *«en nombre de la empresa extranjera»*, lo que ha permitido, como se analizará a continuación, que las empresas desarrollaran modelos de negocio que no cumplían los requisitos necesarios para determinar la existencia de un EP, mostrando así la incapacidad de este concepto para dar respuesta a la realidad empresarial actual.

1.2. La insuficiencia del concepto tradicional de EP en los esquemas de comisionista

Como se ha indicado, el concepto tradicional de EP se reveló incapaz de dar una adecuada respuesta a determinados esquemas de negocio que, mediante la figura de los comisionistas y de una manera más o menos artificial, conseguían escapar de dicho concepto. A grandes rasgos se han identificado dos esquemas mediante los cuales se conseguía escapar del concepto de EP.

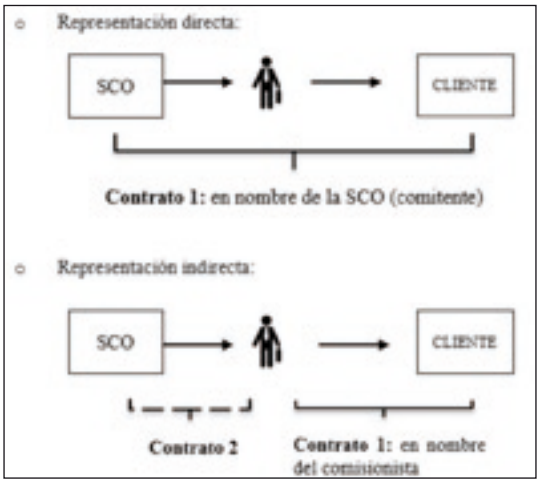
El primero de ellos se basa en las particularidades que presenta el contrato de comisión en los ordenamientos jurídicos propios del *Civil Law* (es decir, de Derecho Civil continental, entre los que se encuentra España).

En el ordenamiento español el contrato de comisión se configura como un contrato de mandato mercantil por el que una persona (comisionista) se obliga a prestar un servicio o hacer alguna cosa en interés de un tercero (comitente). Este comisionista siempre actuará en interés del comitente (por cuenta del comitente), pero puede hacerlo en nombre propio (representación indirecta) o en nombre ajeno (representación directa).

Tal y como apunta la doctrina mercantilista, el comisionista puede actuar frente a terceros de dos formas distintas al realizar el encargo: (i) en nombre del representado (es decir, del comitente), produciéndose los efectos entre éste y el tercero con quien aquél contrató (representación directa); o (ii) en nombre propio, en la que el comisionista, ocultando el nombre del comitente, adquiere los derechos y obligaciones derivados del contrato estipulado con el tercero, pero la ley reconoce también efectos directos entre el tercero y el representado (representación indirecta)[6].

[6] VICENT CHULIÁ, Francisco, Introducción al Derecho Mercantil. Tirant lo Blanch. Valencia, 2012, pp. 185 y 186.

ISBN: 978-84-7777-556-0



Por lo tanto, bajo un esquema de representación indirecta, el comisionista puede vender bienes o prestar servicios en nombre propio, pero por cuenta del comitente. A diferencia del sistema del *Common Law* en el que, en un supuesto como este, el comitente quedaría vinculado siempre frente al cliente, en un sistema de *Civil Law* la responsabilidad frente al cliente la asume únicamente el comisionista al contratar en nombre propio.[7]

Pues bien, si recordamos que la definición de agente dependiente exige que dicho intermediario actúe en nombre de su comitente para vincularle, puede apreciarse que en principio en estos esquemas de representación indirecta el comisionista residente, al realizar dichas actividades en su propio nombre, no cumple dicha definición y no supone la existencia de un EP de su comitente no residente.

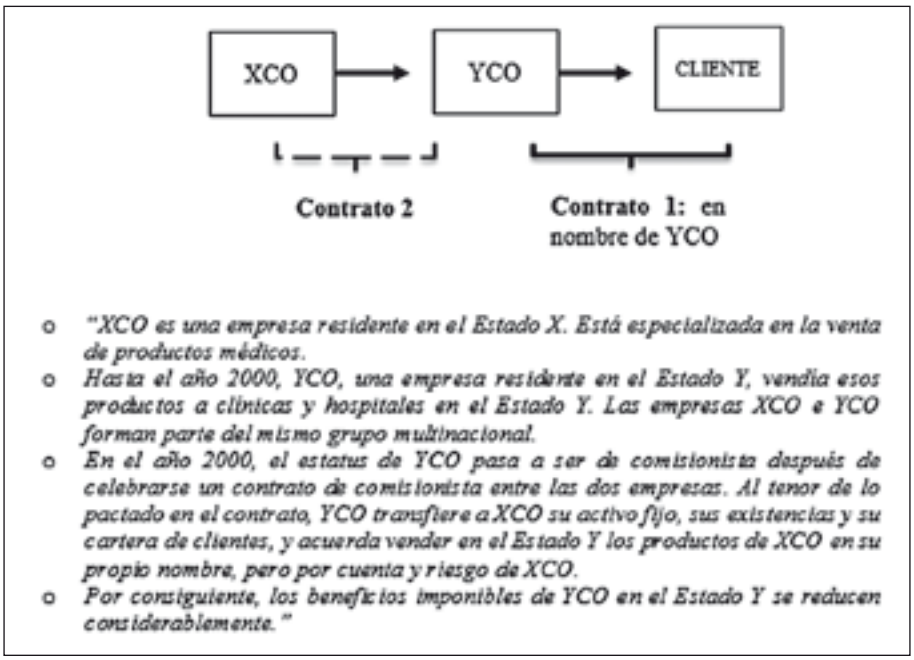
Con base en lo anterior, muchas empresas modificaron sus modelos de negocio y sustituyeron sus filiales distribuidoras locales (que, al vender sus propias mercancías, debían tributar por las ventas realizadas) por contratos de comisión en los que la persona que concluía las ventas, el comisionista, lo hacía en nombre propio y por lo tanto no generaba un EP para su comitente. Además, al no ser el propietario de los productos que vendía, no podían gravarse las ventas realizadas por dichos comisionistas, que quedaban gravados únicamente por la comisión que percibieran.

El segundo esquema básico mediante el que se conseguía eludir la definición de EP se basaba en aprovechar las posibilidades de gestión y comercialización que ofrecen las nuevas tecnologías. En concreto, el distribuidor local pasó a ser un mero comisionista que realizaba únicamente la labor comercial de ventas en relación con unos contratos que, sin embargo, eran concluidos a distancia por el comitente no residente. De esta manera, el comisionista no cumplía la definición de agente dependiente al no tener poderes para concluir contratos en nombre del comitente.

---

[7] MAS HERNÁNDEZ, Jaime y REOL JIMÉNEZ, Teresa, «Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente (Acción 7)» en «El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea», 1ª edición, Aranzadi, 2017, versión digital.

En ambos casos, sin una modificación sustancial desde el punto de vista operativo de los grupos, el cambio de modelo sin embargo permitía eludir la calificación de EP y minorar la tributación en el Estado en el que se producen las ventas. Ante esta situación, el Informe final de 2015 del Plan de Acción 7 manifiesta la preocupación sobre el concepto actual de EP en la modalidad de comisionista, y lo ejemplifica con el siguiente supuesto:



- *"XCO es una empresa residente en el Estado X. Está especializada en la venta de productos médicos.*
- *Hasta el año 2000, YCO, una empresa residente en el Estado Y, vendía esos productos a clínicas y hospitales en el Estado Y. Las empresas XCO e YCO forman parte del mismo grupo multinacional.*
- *En el año 2000, el estatus de YCO pasa a ser de comisionista después de celebrarse un contrato de comisionista entre las dos empresas. Al tenor de lo pactado en el contrato, YCO transfiere a XCO su activo fijo, sus existencias y su cartera de clientes, y acuerda vender en el Estado Y los productos de XCO en su propio nombre, pero por cuenta y riesgo de XCO.*
- *Por consiguiente, los beneficios imponibles de YCO en el Estado Y se reducen considerablemente."*

En la práctica, la consecuencia derivada de la modificación del modelo de negocio es que los beneficios derivados de la venta de los productos médicos, que hasta el año 2000 tributaban en el Estado de la fuente (Y), pasan a quedar sometidos a tributación en el Estado de residencia de la empresa no residente (XCO). Y ello pese a que las ventas se continuaran desarrollando en el Estado Y, sin modificación sustancial de las funciones que la sociedad XCO venía desarrollando en el mismo.

Para evitar este tipo de prácticas, el Plan de Acción BEPS redefine el apartado 5 (agente dependiente) y el apartado 6 (agente independiente) del artículo 5 del MC OCDE, con el fin impedir la exclusión artificiosa del estatus de EP.

1.3. Redefinición del concepto de agente dependiente (apartado 5) propuesto por BEPS

La siguiente tabla muestra la redacción del apartado vigente en el MC OCDE 2014 y su comparación con la redacción propuesta en el Informe BEPS introducida en el MC OCDE 2017:

ISBN: 978-84-7777-556-0

Redacción MC OCDE 2014	Redacción Informe BEPS y MC OCDE 2017
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y **ejerza habitualmente** en un Estado contratante **poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa**, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.	5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, **pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6**, cuando una persona ~~distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6) actúa~~ **en un Estado contratante** por cuenta de una empresa y ~~tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa~~, **de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son** a) en nombre de la empresa, **o** **b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o** **c) para la prestación de servicios por esa empresa,** se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

A la vista de la nueva redacción del precepto, las premisas que deben concurrir para que resulte de aplicación la modalidad de comisionista del apartado 5 son:

1. Que una persona ejerza actividades en un Estado contratante por cuenta de una empresa;
2. Que en dicho ejercicio, esa persona habitualmente concluya contratos o desempeñe el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa; y
3. Que estos contratos concluidos sean: a) en nombre de la empresa; o b) para la transferencia del dominio, la concesión de un derecho de uso sobre bienes

de propiedad de esa empresa o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso; o c) para la prestación de servicios por esa empresa.

Para una mejor comprensión de las implicaciones derivadas de la reformulación de la definición, cabe realizar las siguientes precisiones:

— En primer lugar, es indispensable que el agente actúe «*por cuenta de la empresa*». Este requisito se entenderá cumplido cuando las actividades del intermediario impliquen o afecten, de manera directa o indirecta, a la empresa extranjera. Por el contrario, si la actuación del agente no afectara al comitente, el comisionista estaría soportando íntegramente el riesgo y ventura de su actividad y por lo tanto la situación sería más propia de figuras como el distribuidor de riesgo limitado o el agente independiente que se analiza más adelante.

— En segundo lugar, es necesario que el agente o bien concluya habitualmente los contratos o bien desempeñe el rol principal que lleva a la conclusión de los mismos.

Los Comentarios especifican que la expresión «*concluye contratos*» debe analizarse conforme a la legislación contractual aplicable con el fin de determinar en qué Estado se ha celebrado el contrato. Se refiere pues a un test a realizar conforme a la legislación contractual.

En este sentido, los Comentarios destacan dos supuestos. Por un lado, se reconoce que la mera aceptación de una oferta por parte de un intermediario puede ser suficiente para entender concluido un contrato en un territorio por cuanto supone una vinculación, y ello aun cuando dicha aceptación deba ser acompañada por la firma por parte del comitente en otro territorio. Asimismo, prevén los Comentarios que en aquellos supuestos en los que el agente negocia los elementos y detalles de un contrato en un Estado de una manera vinculante para el comitente, éste se puede considerar celebrado en dicho Estado aunque la firma no se produzca en el mismo. Es decir, con ello, los casos en los que únicamente la firma del contrato se formaliza en otro Estado, sin introducir cambios sustanciales, pueden entenderse concluidos en el Estado en el que se han negociado los elementos esenciales del mismo.

La expresión «*concluye contratos*» prevista en el primer inciso del precepto se completa con una novedosa frase: «desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa».

En este caso, frente al test de legislación aplicable previsto en el primer inciso, se ha querido incluir un nuevo test que atienda a las actividades sustantivas realizadas en el Estado. Esta redacción tiene por objeto abordar situaciones en las que la celebración de un contrato es el resultado directo de actuaciones y labores comerciales que un intermediario realiza en el Estado contratante pese a que, técnicamente, conforme a la legislación contractual, no determinen la conclusión del contrato en el mismo. En todo caso, la actuación del agente deberá ser esencial y estar destinada a la celebración del contrato, no siendo suficiente que tenga por

ISBN: 978-84-7777-556-0

fin, únicamente, promocionar y anunciar los bienes. De acuerdo con el Informe final «la frase se aplica, por ejemplo, a una persona que ofrece y recibe (pero no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas directamente al almacén desde el cual los bienes de propiedad de la empresa son entregados y en donde la empresa rutinariamente aprueba dichas transacciones»[8].

De esta forma, se pretende abordar aquellos supuestos en los que el contrato no se entienda, conforme a la legislación mercantil, formalizado en un determinado Estado, pero sí se hayan realizado por parte del agente en dicho Estado las gestiones esenciales que llevan a la conclusión del mismo. Los Comentarios destacan, dentro de estas gestiones esenciales, el papel de las personas que «convencen» al cliente para que contrate con la empresa, y parecen establecer una diferencia relevante entre las actividades de gestión de clientes y pedidos (que sí darían lugar a un EP) y las propias de promoción de productos (que no generarían un EP porque no resultan directamente en la conclusión de contratos).

Puede apreciarse como la norma busca atajar el segundo tipo de esquemas apuntado anteriormente en el que el comisionista llevaba a cabo las labores comerciales esenciales de contratos formalizados en otro territorio.

— Los contratos a los que hace referencia esta norma son aquellos que se concluyan en nombre de la empresa no residente (subapartado a), tal y como ya recogía el concepto tradicional de agente dependiente, si bien los Comentarios aclaran que también incluye casos en los que el nombre de la empresa se mantenga oculto.
— No obstante, con el objetivo de garantizar que el apartado 5 resuelve los problemas apuntados en supuestos de representación indirecta, se añade en los subapartados b) y c) que los contratos cubiertos por esta norma serán también aquellos que, pese a no celebrarse en nombre del comitente, tienen como objeto la transmisión de bienes titularidad de dicho comitente (o sobre los que tiene un derecho de uso) así como para la presentación de servicios por parte de dicho comitente. Es decir, siempre que el agente comisionista esté actuando por cuenta del comitente, estos preceptos engloban dentro del ámbito de la norma los casos en los que el comitente no concluye el contrato, pero sí ve que se crean derechos y obligaciones que le vinculan al cliente al tener ser el objeto del contrato bienes y servicios que dicha empresa posee o debe prestar.

La determinación de la existencia de un EP deberá realizarse en atención a las circunstancias empresariales relevantes en cada caso, pero con esta modificación, parece claro que se han abordado las estrategias de planificación consistentes en el uso de contratos de comisionista descritos anteriormente y que tanto han preocupado a los países de la OCDE y del G-20.

[8] Párrafo 32.5 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7 y párrafo 88 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

Por último, es conveniente tener en cuenta que los «*distribuidores de bajo riesgo*», es decir, supuestos en los que el distribuidor revende en su propio nombre productos que compra a otras empresas, no quedan comprendidos en el apartado 5. En este caso, el intermediario no actúa por cuenta de la empresa extranjera ni transfiere el dominio sobre bienes titularidad de la empresa no residente, ya que los bienes vendidos al cliente pertenecen al distribuidor. En estos supuestos no media una remuneración (comisión), sino una ganancia derivada de sus ventas, de manera que los problemas que se plantean no son en relación con el estatus de EP sino de precios de transferencia en relación con el beneficio que debería obtener un distribuidor de dichas características.

1.4. Modificaciones en el concepto de agente independiente (apartado 6) propuesto por BEPS

El apartado 6 del artículo 5 del MC OCDE 2014 preveía expresamente que las actividades desarrolladas a través de un agente independiente no determinaban la existencia de un EP de la empresa extranjera, ya que el agente constituía por sí mismo una empresa distinta e independiente. Tradicionalmente, la nota de independencia ha dependido, de manera destacada, del alcance de las obligaciones del agente con la empresa extranjera (p.e. ausencia de instrucciones precisas y control global), así como de quién soportaba el riesgo empresarial.

El Plan de Acción BEPS propone un nuevo apartado 6, modificando sustancialmente tanto la estructura como el contenido de la redacción prevista en el MC OCDE 2014:

Redacción MC OCDE 2014	Redacción Informe BEPS y MC OCDE 2017
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.	6. ~~No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.~~ a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Redacción MC OCDE 2014	Redacción Informe BEPS y MC OCDE 2017
	b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

Como puede observarse, la nueva redacción del artículo 5.6 del MC OCDE sigue girando en torno a la nota de independencia de un agente (la norma ya no recoge ninguna enumeración ejemplificativa) que actúe bajo dicha condición en el ejercicio de su actividad. La clave se centra en determinar cuánto concurre dicha independencia, a cuyos efectos la nueva redacción de la norma recoge que los agentes que actúen, exclusiva o casi exclusivamente, por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, no se considerarán independientes.

La expresión «*actuación exclusiva o casi exclusiva*» se refiere a aquellos supuestos en los que las actividades realizadas por cuenta de la empresa estrechamente relacionada representan una parte significativa de los negocios del agente. En relación con ello, llama la atención que el apartado 6 no haya previsto un umbral que determine la concurrencia de dicha circunstancia. Por el contrario, son los Comentarios los que han introducido un criterio orientativo considerando «actuación exclusiva o casi exclusiva*» con personas relacionadas cuando las actividades con personas no relacionadas no alcanzan el 10% del volumen de ventas. Concretamente, se establece lo siguiente: «*Cuando, por ejemplo, las ventas que un agente concluye para empresas a las que no está estrechamente relacionada representa menos del 10 por ciento de todas las ventas que realiza como agente actuando para otras empresas, ese agente debería ser considerado que actúa «ex-

clusivamente o casi exclusivamente» por cuenta de empresas estrechamente relacionadas»[9].

Como recoge la doctrina[10], esta presunción de no independencia basada en la actuación exclusiva o casi exclusiva con partes estrechamente relacionadas no admite prueba en contrario (presunción *iuris et de iure*); es decir, cuando se dé tal circunstancia, el agente no podrá reputarse independiente. Ahora bien, el umbral del 10% que se incluye en los Comentarios a efectos de determinar cuándo dicha circunstancia concurre es ejemplificativo y orientativo. En este sentido, podría entenderse que el umbral del 10% simplemente recoge el consenso de las Administraciones tributarias de los Estados de la OCDE sobre dicha concurrencia, pero no como una presunción que impida en todo caso identificar la existencia de un agente independiente en aquellos supuestos en los no se alcance dicho umbral.

En nuestra opinión este umbral del 10% no debería suponer en ningún caso una regla prefijada pues, tal y como se desarrolla a lo largo del resto de apartados de los Comentarios, cualquier análisis al respecto debe realizarse en atención a los hechos y circunstancias concretos, lo cual parece casar mal con la fijación de un umbral cuantitativo fijo. Además, debe resaltarse el hecho de que dicho umbral se ha obviado en el texto del MC OCDE, por lo que si no se introduce tampoco en el cuerpo del CDI aplicable, tendrá el carácter de *Soft Law* propio de los Comentarios. Dicho carácter ha sido enfatizado recientemente recordado por la Abogado General Kokott cuando afirma que «(…), estos comentarios únicamente reflejan las opiniones de quienes han trabajado en los MCOCDE, pero no el punto de vista de legisladores parlamentarios ni del legislador de la Unión.»[11].

Parece por lo tanto que se ha preferido que la calificación de actuación exclusiva se desprenda de un análisis sustancial y funcional sobre la materia, en atención a los hechos y circunstancias del caso.

Por lo que respecta a la expresión «persona estrechamente relacionada a una empresa»[12], debe tenerse en cuenta que no se corresponde con la noción de «*em-*

---

[9] Párrafo 38.8 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7 y párrafo 112 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

[10] MAS HERNÁNDEZ, Jaime y REOL JIMÉNEZ, Teresa, «Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente (Acción 7)» en «El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea», 1ª edición, Aranzadi, 2017, versión digital.

[11] Párrafo 52 de las Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott presentadas el 1 de marzo de 2018, Asunto C-115/16, N Luxembourg contra Skatteministeriet. Se trata de un litigio fiscal danés sobre la posibilidad de someter a gravamen los intereses pagados a una sociedad luxemburguesa, por aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo. En particular, el Tribunal de Justicia tiene por objeto determinar en qué circunstancias el beneficiario efectivo de intereses con arreglo al Derecho privado puede ser también considerado beneficiario efectivo en el sentido de la Directiva 2003/49. Disponible en: *http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&jur=C,T,F&num=C-115/16&td=ALL*. Última consulta 15/04/2018.

[12] Esta definición se ha trasladado también al artículo 15 del Convenio Multilateral, pero no constituye un estándar mínimo. Los Estados pueden reservar el derecho a no aplicar su contenido, salvo si han optado por aplicar los artículos 12 a 14 del Convenio Multilateral. España no ha reservado.

ISBN: 978-84-7777-556-0

presa asociada» prevista en el artículo 9 del MC OCDE, aunque en cierta medida se superpongan. De conformidad con esta nueva expresión una persona se considera expresamente relacionada con una sociedad si concurre una de las siguientes circunstancias:

i) si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una persona tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas;
ii) si una posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico en la otra (o, si se trata de una sociedad, más del 50% del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos económicos en el capital de la sociedad); o
iii) si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la persona o la empresa (o, si se trata de una sociedad, más del 50% del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos económicos en el capital de la sociedad).

Conviene resaltar también una precisión que realizan los Comentarios[13]: el hecho de que no exista independencia cuando un agente actúe exclusivamente o casi exclusivamente para partes relacionadas no implica lo contrario, es decir, que exista independencia cuando el agente no actúe exclusivamente o casi exclusivamente para partes relacionadas. Todo dependerá de los hechos y circunstancias aplicables. Así, la concurrencia de independencia será menos probable cuando las actividades son realizadas a favor de una única entidad o grupo, pero por ejemplo, puede ocurrir que un agente independiente actúe exclusivamente para una persona no relacionada por un corto periodo de tiempo.

En conclusión, la ausencia del estatus de independencia conllevará que estos supuestos no queden automáticamente excluidos del concepto de EP. Es decir, en estos casos, no se considera que exista un agente independiente por lo que, si concurren los requisitos de los apartados 1 o 5, podrá determinarse la existencia de un EP.

1.5. Pronunciamientos administrativos y judiciales sobre el concepto de EP en la modalidad de agente dependiente e independiente

Una vez analizadas las principales novedades propuestas por el Plan de Acción BEPS en relación con los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE, resulta vital realizar una pequeña reflexión sobre la evolución de la doctrina y tribunales al respecto.

Con carácter general, la mayor parte de los países de nuestro entorno siguieron la interpretación apuntada en los apartados anteriores basada en una interpretación jurídica, en el sentido de que las actuaciones del comisionista que actuaba en nombre propio y por cuenta ajena no podían dar lugar a la existencia de un agente depen-

[13] Párrafo 38.7 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015 - Acción 7 y párrafo 111 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

diente, tal y como este quedaba definido en el MC OCDE y los Comentarios. Así pueden encontrarse sentencias relevantes de los altos tribunales de otros países[14], las cuales fueron sin embargo muy criticadas por parte de la doctrina española.[15]

Por el contrario, la posición de la Administración española, avalada más tarde por los Tribunales, se caracterizó sin embargo por una visión económica/funcional para interpretar que lo relevante era determinar si el comisionista estaba vinculando económicamente al comitente, siendo ello suficiente para considerar que actuaba en su nombre y por lo tanto que debiera reputarse agente dependiente.

Un elemento clave en dicha posición es el párrafo 32.1 de los Comentarios, que preveía lo siguiente:

> «32.1 Además, la frase «poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa» no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa.»

Apoyándose en esta interpretación, la Dirección General de Tributos (DGT) mantuvo a partir del ejercicio 2008 en varias consultas (por ejemplo, V2191-08, V2192-08 y V1480-14) que la realización o no de contratos *en nombre* del comitente, desde el punto de vista jurídico, no era requisito imprescindible para considerar que se actuaba como agente dependiente o independiente de la empresa. Es decir, la DGT consideró que debe analizarse si el agente vincula con sus actos al comitente, atendiendo a un análisis económico y funcional de las circunstancias, y revisar cuestiones tales como la asunción de riesgos, existencia de control o instrucciones, así como independencia funcional entre las partes. Y ello, a pesar de que los supuestos de representación indirecta no conlleven una vinculación legal del comitente no residente con el cliente final.

Este criterio fue mantenido por la DGT en supuestos en los que, pese a que a acabar concluyendo que el comisionista descrito no constituía un EP de la sociedad no residente, se matizaba que esa conclusión sólo se mantendría mientras que el agente mantuviera la condición de independiente. Adicionalmente, añadía la DGT que «en otro caso, si dejara de tener la consideración de agente independiente, de forma que sus actos vinculan a la sociedad no residente frente a terceros o que lo realizado por el agente no se modifique en la práctica por la sociedad suiza citada, debería volver a analizarse la situación por si se considerara la existencia de establecimiento permanente»[16].

---

[14] Caso Zimmer del Consejo de Estado francés (Sentencia de 31/03/2010) y Caso Dell del Tribunal Supremo Noruego (Sentencia de 02/12/2011).

[15] CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «La noción de establecimiento permanente en los Tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas». Crónica Tributaria, Número 145/2012 (pp. 39-57)

[16] Argumentación mantenida en las consultas vinculantes V2198-08 y V2192-08.Este mismo criterio se mantuvo también, aunque de manera más breve en la consulta vinculante V1480-14.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Asimismo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 15 de marzo de 2012 (caso Dell) le otorga un papel relevante a lo contenido en los Comentarios, y entre otros, al párrafo 32.1 mencionado, que reproduce íntegramente.

En el ámbito de los Tribunales también pueden encontrarse varios ejemplos en los que se adopta esta interpretación finalista del concepto de vinculación. Pueden destacarse especialmente las sentencias del Tribunal Supremo del caso Roche (sentencia de 12/01/2012) y del caso Dell (sentencia de 20/06/2016)[17] en las que, bajo dicho prisma, se identifica la existencia de un agente dependiente («industrial» en alguna ocasión) que vincula económicamente con su actividad al comitente.

En términos del Tribunal Supremo, «lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar».

En estas sentencias llama la atención, sin embargo, que en ningún momento el Tribunal haga referencia al párrafo 32.1 de los Comentarios como elemento relevante de su interpretación, confirmando nuevamente su poca simpatía por el *Soft Law*.

Como conclusión, y adelantando lo que se apuntará posteriormente, en España se realizó una interpretación del concepto de agente dependiente diferente a la de otras jurisdicciones, pero en un sentido muy similar a las modificaciones incluidas en el Plan BEPS. [18]

Por último y aunque en principio fuera del concepto de agente dependiente del artículo 5.5 del MC OCDE, resulta necesario destacar que la expuesta no fue la única «interpretación particular» del concepto de establecimiento permanente que se ha de-

---

[17] Resulta especialmente paradójico el Caso Dell, en el que, con una estructura y CDI similar, el Tribunal Noruego determinó que no había EP y, por el contrario, en España el Tribunal Supremo haya concluido que sí hay EP; cuestión que incluso es resaltada por el propio Tribunal Supremo.

[18] Aunque ya fuera del concepto de agente dependiente del artículo 5.5 del MC OCDE, resulta necesario destacar que la expuesta no fue la única «interpretación particular» del concepto de establecimiento permanente que se ha desarrollado en España. La doctrina de algunos autores (Néstor CARMONA FERNÁNDEZ, particularmente) y de la Administración ha avalado una interpretación del concepto de lugar fijo de negocios del artículo 5.1 del MC OCDE basada en el concepto de «asentamiento complejo operativo» (conocida en la doctrina internacional como *PE Spanish approach*), es decir, en la existencia de una serie de actividades y que suponen una estructura con coherencia económica propia a disposición de la persona no residente que le permite llevar a cabo su actividad en dicho territorio y por ende suponen la existencia de un EP. El Tribunal Supremo (por ejemplo, en la referida sentencia del caso Dell) asume aunque matiza esta interpretación avalando la existencia de un EP bajo lo dispuesto en el artículo 5.1 del MC OCDE puesto que la entidad no residente utiliza mediante los medios que entidades residentes ponen a su disposición, dando lugar así a un lugar fijo de negocios que debe caracterizarse como un EP.

sarrollado en España. La doctrina de algunos autores[19] y de la Administración[20] ha avalado una interpretación del concepto de lugar fijo de negocios del artículo 5.1 del MC OCDE basada en el concepto de «asentamiento complejo operativo» (conocida en la doctrina internacional como *PE Spanish approach*), es decir, en la existencia de una serie de actividades realizadas por otras personas que suponen para la persona no residente una estructura con coherencia económica y geográfica propia a su disposición y que le permite llevar a cabo su actividad en dicho territorio, suponiendo por ende la existencia de un EP.

El Tribunal Supremo asume esta interpretación en la sentencia de 09/02/2011 (caso Borax) y también, aunque matizada, en la referida sentencia del caso Dell al entender que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 del MC OCDE, la entidad no residente utiliza de manera mediata los medios que otras entidades ponen a su disposición, dando lugar así a un lugar fijo de negocios que debe caracterizarse como un EP.

1.6. Implementación de las modificaciones del Plan de Acción BEPS a nivel internacional y en la normativa interna

Tal y como se acaba de señalar, llama la atención el criterio producido por los tribunales españoles aunque ciertamente se alinea con las propuestas del Plan BEPS.

Según algunos autores[21], es precisamente la idea que subyace en el párrafo 32.1 y que ha sido llevada hasta sus últimas consecuencia en España lo que ha motivado la mayor parte de los cambios relativos a la figura del agente que se han producido como consecuencia de BEPS. En este sentido, «la interpretación que venía haciendo el Estado español en relación con la noción de EP puede considerarse como un logro desde la óptica de la propia Administración Tributaria»[22].

Sin embargo, en relación con ello, es importante apuntar que el propio Informe final, al comienzo, prevé expresamente que los cambios propuestos en el marco de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS al artículo 5 del MC OCDE y sus Comentarios tengan carácter prospectivo. Es decir, no podrán emplearse para interpretar disposiciones previas del MC ODCE o CDIs. Los Comentarios al MC OCDE, en su versión de 2017, también dan entrada a esta idea:

> «El presente informe incluye los cambios que se realizarán al artículo 5 del MC de la OCDE y sus Comentarios como resultado del trabajo desarro-

[19] CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, op. cit.

[20] Consultas vinculantes V2192-08 y V1746-17, entre otras

[21] MAS HERNÁNDEZ, Jaime y REOL JIMÉNEZ, Teresa, «El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea», 1ª edición, Aranzadi, 2017, versión digital.

[22] OTAOLA UBIETA, Isabel (Baker & Mckenzie), «Acción 7 Plan de Acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», Fundación Impuestos y Competitividad, Junio 2017, p. 216.

ISBN: 978-84-7777-556-0

> llado en el marco de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS. Debe indicarse asimismo que estos cambios tienen solo naturaleza prospectiva y, como tal, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores del MC OCDE y de los convenios fiscales en los cuales dichas disposiciones están incluidas, en especial en lo que se refiere a la interpretación de los apartados 4 y 5 del Artículo 5».

Esta precisión parece chocar con la postura de la Administración y Tribunales españoles que han venido manteniendo una interpretación finalista si ésta se entiende «adelantada a su tiempo». En efecto, tal y como han apuntado algunos autores[23], «en un Estado de Derecho como el nuestro, la seguridad jurídica no debe verse violentada por el hecho de la consecución de un fin noble como puede ser evitar la evasión fiscal. En particular, la interpretación de los CDIs en vigor, que no han sido todavía modificados conforme a las recomendaciones de la Acción 7 por parte de los Tribunales españoles, supone de facto la aplicación retroactiva de tales recomendaciones».

Por el contrario, algunos autores[24] interpretan esta precisión como una confirmación de la validez de la posición mantenida por la Administración española, que por otro lado no se ve perjudicada por el carácter prospectivo pues éste no afecta a interpretaciones previas.

> «Esta precisión es muy útil para la Administración tributaria española, puesto que varias de las modificaciones recogidas en la nueva redacción del artículo 5, o de los Comentarios, reflejan interpretaciones que ya se venían manteniendo anteriormente desde España, que defendía un concepto de EP relativamente "amplio".
>
> Con la precisión incluida en el informe relativo a la Acción 7 no se cuestiona si la interpretación realizada por cualquier país hasta la fecha era o no más o menos amplia o acertada, no se entra a valorar qué interpretación venía aplicando, sino que se consensua una nueva pero únicamente de cara al futuro, manteniéndose de cara al pasado el statu quo preexistente».

En nuestra opinión, esta postura parece cuestionable. El Informe de la Acción 7 es claro respecto de la naturaleza prospectiva que deben tener las modificaciones el artículo 5 del MC OCDE y sus Comentarios. Ciertamente, que la postura española

---

[23] OTAOLA UBIETA, Isabel (Baker & Mckenzie), «Acción 7 Plan de Acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», Fundación Impuestos y Competitividad, Junio 2017, p. 220.

[24] MAS HERNÁNDEZ, Jaime y REOL JIMÉNEZ, Teresa, «El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea», 1ª edición, Aranzadi, 2017, versión digital.

se vea reflejada en el criterio que ahora se acoge en el MC OCDE y en los Comentarios puede ser positivo, pero dado su carácter prospectivo creemos que no puede ser «útil», pues no puede desconocerse que confirma que dicha interpretación es novedosa y no podía existir con anterioridad. En otras palabras: si la interpretación española fuera la correcta, no habría sido necesario llevar a cabo estas modificaciones, y mucho menos aclarando su carácter prospectivo.

Debe reconocerse que, tal y como venimos exponiendo, el carácter de *Soft Law* del MC OCDE y de los Comentarios así como la condición de las personas que participan en su elaboración (representantes de las Administraciones tributarias) implica que los Tribunales no estén vinculados por lo allí dispuesto y deban llevar a cabo su propia interpretación de las normas aplicables. Lo que sí debe destacarse es la paradoja que supone que la Administración española haya mantenido en el pasado una interpretación diferente a la consensuada en dicho momento a nivel de la OCDE (y que ahora, como hemos visto, se altera a futuro) y respecto de la que nunca ha formulado ninguna observación o reserva.

En cualquier caso, debe recordarse que la implementación de las propuestas de BEPS en los ordenamientos se debe realizar a través del Convenio Multilateral que modificará la red de CDIs, respetando con ello el principio de reserva de ley, que es uno de los principios constitucionales que rige nuestro ordenamiento tributario[25]. Este tratado ha incorporado en el artículo 12 la nueva redacción de los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE. Por lo que respecta a los países que sí forman parte del Convenio Multilateral, no debemos pasar por alto que el precepto no es un estándar mínimo y que los Estados firmantes pueden reservarse el derecho a no aplicar el texto[26].

En el caso de España, no ha reservado el derecho y por tanto aboga por aplicar el nuevo concepto de agente dependiente e independiente incluido en el artículo 12 del Convenio Multilateral. Sin embargo, es importante recordar que existen Estados que no forman parte del Convenio Multilateral y cuyos convenios no contemplan esta nueva figura de agente dependiente como EP (entre los que se encuentra Estados Unidos), o que muchos Estados han decidido reservar el artículo 12 del Convenio y

---

[25] MERINO JARA, Isaac. Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES. P. 196-197 Tecnos. (2015): *El principio de reserva de ley garantiza que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. (…) La reserva de ley responde al principio de la autoimposición cuyo nacimiento siglo XII, al ser necesario que la Asamblea, en que se veían representadas los distintos estamentos, aprobase las peticiones de determinados tributos hechas por el monarca para dotarles de efectividad, reflejado en el aforismo «nullum tributum sine legge», ningún tributo sin ley. La finalidad de este principio sigue siendo la misma que entonces: limitar el Poder Ejecutivo y atribuir al Parlamento la adopción de una decisión tan relevante*.

[26] Según la información disponible en la página de la OCDE en la fecha de elaboración de este artículo, 43 países han reservado el derecho a no aplicar el artículo 12, entre los que se encuentran Andorra, Barbados, Malta, Mónaco, Panamá y Suiza. Disponible en: *http://www.oecd.org/ctp/treaties/mli-matching-database.htm*. Última consulta 13/04/2018.

ISBN: 978-84-7777-556-0

con ello la aplicación de estas modificaciones a los apartados 5 y 6 de los CDIs (asumiendo el esquema del MC OCDE).

Lo anterior puede dar lugar a situaciones cuanto menos dudosas. Piénsese en el siguiente supuesto: si un Estado se ha reservado el derecho a no aplicar la nueva definición de agente dependiente e independiente y, por tanto, no sustituye la redacción de los apartados 5 y 6 en su CDI con España, ¿hasta qué punto la Administración española podría mantener con éxito una posición similar a la actual (para tratar de justificar que el contribuyente no residente tiene un EP en España si opera a través de un comisionista) respecto de un CDI que no ha sido objeto de la modificación normativa que sustenta formalmente dicha interpretación?

Probablemente casos como este desemboquen en situaciones de doble imposición para los contribuyentes, al no reconocer el otro país la existencia de un EP en territorio español y la potestad de gravamen de España en ese caso de manera coherente con su posición en el Convenio Multilateral, por lo que cobrarán especialmente relevancia los mecanismos de resolución de conflictos fiscales internacionales impulsados en el marco del Plan de Acción 14[27]: el procedimiento amistoso y el arbitraje.

En conclusión, habrá que esperar a ver cómo evoluciona el proceso de ratificación y entrada en vigor del Convenio Multilateral para valorar el grado de implementación de las medidas desarrolladas en la Acción 7 respecto a las estrategias de planificación descritas en este capítulo.

2. La elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones de actividades específicas

2.1. Las actividades preparatorias y auxiliares incluidas en el apartado 4 del artículo 5

Otra de las áreas de riesgo de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que preocupaba al Comité de Expertos del proyecto BEPS, era precisamente el uso que algunas empresas hacían de las actividades preparatorias y auxiliares para evitar alcanzar el estatus de EP.

Tal y como se ha apuntado al inicio de este artículo, el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE 2014 complementa la noción general de EP incluyendo una delimitación de actividades que, dado su carácter preparatorio o auxiliar, pese a desarrollarse en un lugar fijo de negocios, no determinan la existencia de un EP.

La siguiente tabla muestra la redacción del apartado 4 vigente en el MC OCDE 2014 y su comparativa con la redacción propuesta en el Informe BEPS, que a su vez ha sido introducida en el MC OCDE 2017:

[27] Ver Informe final 2015-Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Redacción MC OCDE 2014	Redacción Informe BEPS y MC OCDE 2017
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.	4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad ~~de carácter auxiliar o preparatorio~~; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e)~~, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio,~~ a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.

Como puede observarse, conforme a la redacción del MC OCDE de 2014, podía plantearse la duda de si las actividades enunciadas en los subapartados a) a e) quedaban automáticamente configuradas como actividades excluidas del concepto de EP, o bien si dicha exclusión exigía siempre y en cualquier caso que la actividad en cuestión tuviera carácter preparatorio o auxiliar.

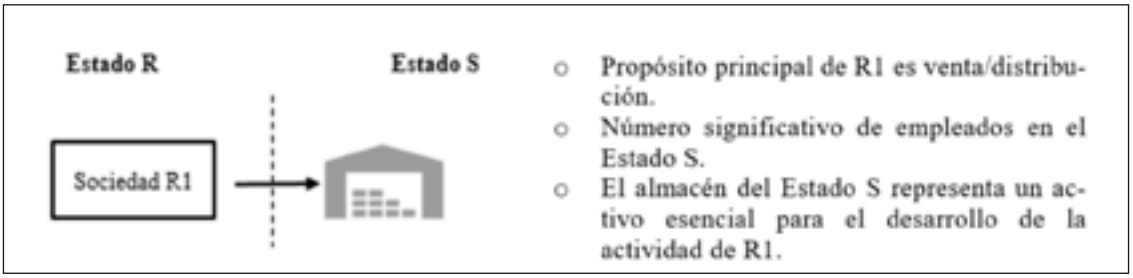
La nueva redacción propuesta en el MC OCDE resuelve esta duda y recoge que esta serie de actividades son una suerte de ejemplos de prácticas que habitualmente tienen una naturaleza preparatoria o auxiliar, condición que se exige siempre y en todo caso para que opere la exclusión de este apartado 4. Así, únicamente quedarán ex-

ISBN: 978-84-7777-556-0

cluidas del concepto de EP, si de facto son auxiliares o preparatorias y no suponen las funciones esenciales del proceso de comercialización de la empresa no residente.

Con el fin de facilitar la identificación de la naturaleza de las actividades desempeñadas y su eventual carácter residual, la nueva redacción del apartado 4 ha venido acompañada de la modificación de los Comentarios. Por una parte, se define cuándo una actividad tiene naturaleza preparatoria y/o auxiliar[28]. Por otra parte, se incorporan multitud de ejemplos a los efectos de establecer unas directrices que permitan determinar, para cada uno de los supuestos regulados en los subapartados a) a e), cuándo podrá la actividad ser considerada auxiliar o preparatoria.

Así, respecto a las instalaciones utilizadas por una empresa para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías (supuesto contemplado en el subapartado a)), se prevé lo siguiente: «*s*i la actividad así desarrollada en dicho lugar fijo de negocios posee un carácter preparatorio o auxiliar tendrá que determinarse a la vista de distintos factores que incluyen el conjunto de la actividad económica de la empresa. Por ejemplo, una empresa del Estado R mantiene en el Estado S un gran almacén en el que trabaja un número relevante de empleados principalmente para el negocio de almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa, y que vende en línea a clientes del Estado S, pues bien, el apartado 4 no se aplicará a este almacén ya que las actividades de almacenamiento y entrega de bienes que son ejecutadas a través del almacén, que representa un activo importante y requiere un gran número de trabajadores, constituye una parte esencial del negocio de venta/distribución de la empresa y no tiene, por tanto, un carácter preparatorio o auxiliar».



[28] Según el párrafo 21.2 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015 - Acción 7 y párrafo 60 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017, con carácter general se considera actividad preparatoria: «cuando se lleva a cabo bajo en miras de la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, será a menudo ejecutada durante un periodo corto de tiempo, la duración de este periodo dependerá de la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, puede que no siempre sea así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un periodo de tiempo sustancial en preparación de actividades que se llevarán a cabo en otro lugar. Una actividad con carácter auxiliar corresponde generalmente a aquella que se ejecuta como apoyo, sin ser parte de la misma, de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Es bastante improbable que una actividad que requiere una proporción importante de su activo o de trabajadores de la empresa pudiera ser considerada como de carácter auxiliar».

Tal y como se desprende del ejemplo citado, parece que el Plan de Acción BEPS aboga por restringir el ámbito de las actividades preparatorias o auxiliares y realizar un análisis sustantivo y funcional de varios factores (número de empleados, valor del activo, carácter esencial de las funciones desarrolladas respecto a la actividad de la empresa no residente, etc.).

Sin embargo, lo cierto es que en el seno de la OCDE la redacción e interpretación que se debía realizar de este apartado no fue pacífica, constatando así las dos diferentes interpretaciones a las que daba lugar la anterior redacción de la norma anteriormente apuntadas.

Por una parte, un grupo de países entre los que se encontraba España, mantenía la postura finalmente adoptada por el MC OCDE 2017. De hecho, la DGT ya venía considerando a la vista de la redacción previa del apartado 4 (MC OCDE 2014), que normalmente las actividades enunciadas tenían carácter preparatorio o auxiliar, pero que no necesariamente debía ser así, situación en la cual no correspondería aplicar las exclusiones del artículo 5.4 MC OCDE:

> «*S*egún se indica en el escrito de consulta, el objeto social de la entidad consultante consiste en la actividad de rebobinado de papel y procesamiento ulterior de papel y cartón, por lo que, en principio, la actividad de almacenaje y distribución se calificaría como una actividad auxiliar respecto de la citada actividad principal.
>
> En consecuencia y en virtud de lo dispuesto en el apartado 3.a) del artículo 5 del Convenio, se puede concluir que el almacén que la entidad consultante pretende utilizar en España no va a tener la consideración de establecimiento permanente siempre que, efectivamente, las actividades que se desarrollen en el mismo sean de almacenaje o entrega de mercancías pertenecientes a la empresa y que, además, dichas actividades tengan un carácter meramente preparatorio o auxiliar de la actividad principal de la misma»[29].

Frente a esta interpretación, otro bloque de países consideraba que el carácter preparatorio o auxiliar era intrínseco a las actividades contempladas en los subapartados a) a e), quedando siempre y en todo caso excluidas del estatus de EP. Este sector consideraba que las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionadas con el apartado 4 se producían en los casos de fragmentación de actividades entre empresas estrechamente relacionadas. Por ello, defendían que no procedía modificar el apartado 4 y que estas estrategias podían ser abordadas a través de una cláusula anti-fragmentación específica.

El párrafo 30.1[30] de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final pone de manifiesto esta dualidad de posiciones. Por ello, admite la posibilidad de que aquellos Esta-

[29] Por ejemplo, en la Consulta Vinculante V0152-14.

[30] El párrafo 30.1 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015 - Acción 7 y párrafo 78 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017..

ISBN: 978-84-7777-556-0

dos que sean defensores de la segunda postura expuesta, no incluyan la modificación del apartado 4 descrita a través del Convenio Multilateral o en futuros CDI, pero incorporen una nueva cláusula de anti-fragmentación de actividades.

> «30.1. Algunos Estados consideran que algunas actividades referidas en el apartado 4 son intrínsecamente preparatorias o auxiliares y, para ofrecer una mayor certeza tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes, son de la opinión de que dichas actividades no deberían están sujetas a la condición de que posean un carácter preparatorio o auxiliar, y que cualquier temor sobre el uso inapropiado de dichas excepciones sería abordado a través de lo dispuesto en el apartado 4.1. Los Estados que comparten esta opinión son libres para modificar el apartado 4, como sigue (…):
>
> 4. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
>
> a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
> b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
> c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
> d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
> e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad no incluida en los subapartados a) a d), con la condición de que dicha actividad tenga un carácter preparatorio o auxiliar.
> f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de esa combinación conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

Como puede observarse, la redacción alternativa propuesta en el párrafo 30.1 es similar a la prevista en el MC OCDE del 2014. Como consecuencia de lo anterior, en el futuro podremos apreciar un binomio de contenidos e interpretaciones de este apartado 4. En todo caso, aquellos Estados que no incorporen la nueva redacción de este apartado 4 del Plan BEPS, podrán hacerlo bajo la condición de incluir una regla de anti-fragmentación de actividades cuyo contenido se desarrolla en el apartado siguiente.

2.2. Fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas

Tal y como se ha expuesto anteriormente, una de las preocupaciones del Comité de Expertos del proyecto BEPS era precisamente el uso que algunas empresas hacían de las actividades preparatorias y auxiliares, al fragmentar un negocio cohesionado en diversas actividades y ser atribuidas a empresas relacionadas, beneficiándose con ello de las excepciones del apartado 4.

El Plan BEPS propone la inclusión de un nuevo apartado 4.1. que prevé lo que ha venido a denominarse una cláusula para abordar las prácticas de «fragmentación de actividades»:

Redacción MC OCDE 2014	Redacción Informe BEPS y MC OCDE 2017
Sin contenido	*4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y* a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

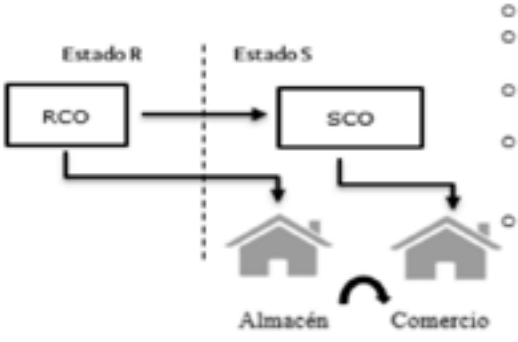
Este nuevo apartado tiene por objeto impedir que una empresa o varias estrechamente relacionadas dividan lo que a priori es un negocio cohesionado en distintas actividades, para con ello justificar que cada una de ellas, independientemente consideradas, tiene carácter auxiliar o preparatorio y, con ello eludir el estatus de EP.

En particular, el Plan BEPS aclara lo siguiente: «Según el apartado 4.1, las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios, que de ese modo podría constituir un establecimiento permanente, cuando las actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa o de empresas es-

ISBN: 978-84-7777-556-0

trechamente relacionadas ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado constituyen funciones complementarias que son parte de la operación de un negocio cohesionado. Sin embargo, para que el apartado 4.1 se aplique al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, sino es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes deben ir más allá de lo que son actividades meramente preparatorias o auxiliares»[31].

Del párrafo transcrito se desprende que, el nuevo apartado 4.1 resultará de aplicación si al menos uno de los lugares fijos de negocio constituye un EP o, no mediando lugar fijo, la combinación de las actividades llevadas a cabo, consideradas en su conjunto, no tienen carácter auxiliar o preparatorio. En aras de facilitar la compresión de estos supuestos, los Comentarios prevén, entre otros, el siguiente ejemplo respecto a la nueva letra a)[32]:



- RCO fabrica y vende electrodomésticos
- SCO es propietaria de un comercio donde vende los productos que adquiere de RCO
- RCO y SCO son entidades estrechamente relacionadas (SCO es una filial)
- RCO es propietaria de un almacén en el Estado S donde almacena sus productos que son idénticos a los que expone SCO en su comercio
- Cuando SCO realiza una venta, un empleado se desplaza al almacén de RCO, así SCO asume la propiedad del producto cuando éste sale del almacén y posteriormente se lo vende al cliente

En este caso, operaría la regla anti-fragmentación porque (1) se trata de partes estrechamente relacionadas; (2) las actividades llevadas a cabo en el almacén y en el local comercial son complementarias y (3) éste último constituye un EP.

Por lo que respecta a la letra b), en este caso no se requiere que alguno de los lugares fijos sea constitutivo de un EP en sí mismo. En este caso, lo determinante es que el resultado conjunto y cohesionado de las actividades desarrolladas vayan más allá de lo que podría considerarse auxiliar o preparatorio.

El antecedente de esta cláusula de anti-fragmentación lo encontramos en el párrafo 27.1 de los Comentarios MC OCDE 2014:

[31] Párrafo 30.2 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7- párrafo 79 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

[32] Párrafo 30.4 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7- párrafo 81 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017

> «Lo dispuesto en la letra f) carecerá de relevancia cuando la empresa disponga de varios lugares fijos de negocios en el sentido de las letras a) a e), siempre que dichos lugares estén separados en cuanto a su emplazamiento y organización, ya que en ese caso cada lugar de negocio deberá considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente. No se considerará que los lugares de negocios estén separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias *operaciones* pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar».

Este párrafo pretendía abordar los supuestos de fragmentación llevados a cabo por una única empresa. La novedad introducida por la regla de anti-fragmentación de BEPS es que la nueva cláusula 4.1 pretende abordar las estrategias de planificación que no sólo afectan a una única empresa, sino supuestos más complejos en los que participan también empresas estrechamente relacionadas. Asimismo, frente al carácter de *Soft Law* del párrafo transcrito de los Comentarios, es importante destacar que el nuevo apartado 4.1 tendrá rango normativo una vez haya sido incorporado a los CDI.

Este análisis en conjunto de la actividad llevada a cabo por la entidad no residentes a través de varias actividades preparatorias o auxiliares que a nivel global muestran una coherencia económica propia puede recordar, en cierto sentido y con matices, al concepto de asentamiento complejo operativo con coherencia económica descrito anteriormente.

Por último, respecto al concepto de «*empresas estrechamente relacionadas*», es el definido en el subapartado b) del apartado 6 del artículo 5 al que ya nos hemos remitido anteriormente[33].

[33] 6.b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.3. Implementación de las modificaciones apartado 4 a través del Convenio Multilateral

En los apartados anteriores se han analizado las modificaciones que se proponen respecto del apartado 4. En relación con ello, interesa realizar las siguientes reflexiones sobre sus implicaciones en la denominada era post-BEPS.

Por una parte, respecto a la relación de actividades preparatorias y auxiliares listadas, tal y como se ha avanzado, la dualidad de concepciones en el seno de la OCDE se ha traducido en dos escenarios posibles. Recuérdese que cada una de ellas afecta al contribuyente de manera muy distinta: mientras que algunos Estados son partidarios de configurar el apartado 4 como un puerto seguro, otros Estados consideran que la excepción sólo se aplica si de facto concurre el carácter preparatorio o auxiliar.

Ante la dualidad de posiciones expuestas, el Convenio Multilateral prevé, en el artículo 13, dos redacciones alternativas para que cada Estado pueda identificar la opción que más se ajuste a su interpretación.

Desde una perspectiva práctica, esta ausencia de consenso entre los Estados respecto al contenido del apartado 4 se traducirá en una importante inseguridad jurídica. Piénsese, por ejemplo, en una empresa no residente que tenga por objeto la comercialización y distribución de productos que previamente han sido vendidos por internet. Si la empresa no residente dispone únicamente de un almacén en España y no es apreciable la previa fragmentación de una combinación de actividades, no será de aplicación la nueva regla de anti-fragmentación descrita. En este caso, en la medida en que el almacenaje constituye una de las actividades específicas previstas en el apartado 4, en aquellos Estados en los que se configure el precepto como un puerto seguro, el almacén no será constitutivo de EP, pese a que de facto en el mismo se lleve a cabo el eje de la actividad de comercialización de la sociedad no resiente. Por el contrario, en aquellos Estados que interpreten que la aplicación de las excepciones del apartado 4 requieran un examen expreso de la auxiliariedad, el almacén sí que podría ser constitutivo de EP.

Para mejor comprensión de la dualidad de situaciones que se pueden producir, a continuación se relaciona la opción notificada por algunos de los Estado firmante del Convenio Multilateral a su depositario[34]:

- Argentina, Australia, Colombia, Costa Rica, Croacia, Alemania, Italia, México y España, entre otros, han optado por la nueva redacción propuesta por BEPS y son partidarios de realizar un examen auxiliariedad expreso.
- Entre los Estados que han optado por mantener la redacción prevista en el MC OCDE 2014, siendo más favorables a la consideración de una suerte de puertos seguros, se encuentran, por ejemplo, Andorra, Barbados, Chile, Jersey, Malta, Mónaco, Panamá, Suiza y Reino Unido.

[34] Esta información está actualizada a 22 de marzo de 2018 y debe tenerse en cuenta que hasta que las opciones tienen carácter provisional hasta que no se ratifique por los respectivos parlamentos. En todo caso, no se trata de la relación completa de Estados disponible, para ampliar esta información *Vid.* MLI Matching Database (beta). Disponible en: *http://www.oecd.org/ctp/treaties/mli-matching-database.htm*. Última consulta 13/04/2018.

— Por último, otro grupo de Estados, por ejemplo, Bélgica, Francia, Irlanda, Luxemburgo y Singapur, se han reservado el derecho a no aplicar lo dispuesto en el artículo 13, por lo que ninguna alteración se realizará en relación con estos CDIs.

A la vista de lo expuesto, habrá también que prestar atención a la postura mantenida por España al aplicar los CDI correspondientes. Recuérdese que al amparo de la redacción previa del apartado 4 (MC OCDE 2014), la DGT ya venía interpretando que el carácter preparatorio y auxiliar era una condición esencial para la aplicación de la excepción al estatus de EP. Por tanto, la modificación del literal del apartado 4 parece que no tendrá relevancia en la práctica respecto a los Estados que también sean partidarios de restringir el ámbito de aplicación. Sin embargo, la doctrina de la DGT podrá generar conflictos respecto de aquellos Estados que aboguen por considerar que las actividades concretas relacionadas eran puertos seguros[35].

Por lo que respecta a la nueva regla de anti-fragmentación para afrontar los supuestos de fraccionamiento de negocios cohesionados (apartado 4.1), su contenido ha sido incorporado en el artículo 13.4 del Convenio Multilateral. Son muchos los Estados, entre los que se encuentra España, que no han hecho reserva alguna a la nueva cláusula de anti-fragmentación[36]. Ahora bien, habrá que esperar a la entrada en vigor de la regla de anti-fragmentación en los CDIs para determinar qué estructuras se entienden englobadas dentro del nuevo subapartado b).

Del mismo modo, habrá que ver cómo casan estas nuevas estructuras, en la que las empresas no residentes operan en España a través de una combinación de actividades llevadas a cabo en territorio común y foral, con el reparto de potestades tributarias entre las respectivas Administraciones. Todo apunta a que será necesario una modificación de los textos normativos[37] que canalizan estas relaciones.

3. Otras estrategias para la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente: obra, proyecto de construcción o instalación (apartado 3)

El Informe final refleja la preocupación del Comité de Expertos BEPS por la utilización abusiva que se venía realizando del apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE. Tal y como se ha apuntado al inicio de este artículo, esta apartado califica de EP las obras, proyectos de construcciones o instalación cuya duración se prolongue más de doce meses.

---

[35] Según los Comentarios (párrafo 30.1 antes citado), parece que algunos Estados sí que *«consideran que algunas actividades referidas en el apartado 4 son intrínsecamente preparatorias o auxiliares»* y lo configuran como una especie de presunción.

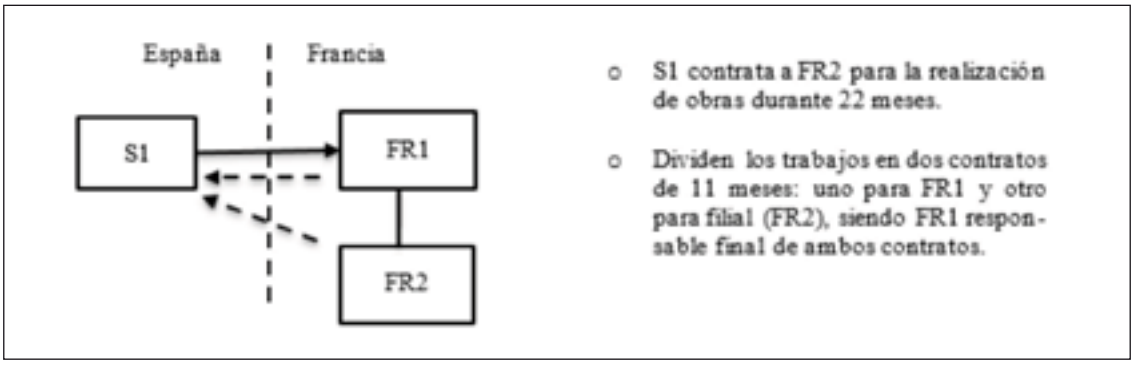
[36] De conformidad con la información disponible en página de la OCDE, Austria, Alemania, Luxemburgo y Singapur son ejemplos de los Estados que no aplicaran la nueva regla, por haberse reservado el derecho. Disponible en: *http://www.oecd.org/ctp/treaties/mli-matching-database.htm*. Última consulta 13/04/2018.

[37] Como, por ejemplo, la «*Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*» y «*Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*».

ISBN: 978-84-7777-556-0

Este umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos para evitar quedar sometido a tributación en el Estado de la fuente: «en ocasiones, las empresas fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo»[38].

Por ejemplo, imagínese una sociedad española (S1) que contrata con una sociedad francesa (FR1) la realización de unas obras que previsiblemente se prolongarán 22 meses. En la práctica, los contratos se articulan de la siguiente forma:



En este caso podría concluirse que el principal motivo de la división de los contratos es eludir artificiosamente del estatus de EP.

El Plan BEPS, sin abordar una modificación en la redacción del precepto, pretende afrontar las prácticas de fraccionamiento mediante la inclusión de dos alternativas en los Comentarios.

Por una parte, prevén de forma novedosa la posibilidad de utilizar la nueva cláusula general anti-abuso (Principal Purpose Test o PPT[39]) propuesta en el marco de la Acción 6 para afrontar las prácticas abusivas.

Por otra parte, para aquellos Estados cuyos CDI no incluyan la PPT o que prefieran afrontar estas prácticas de fraccionamiento con una normativa más específica, se incluye en los Comentarios (párrafo 18.1) una cláusula alternativa. Esta cláusula podría ser redactada en los siguientes términos:

---

[38] Párrafo 18·1 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7- párrafo 52 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

[39] Esta regla, también conocida como el test del motivo principal, pretende evitar las situaciones en las que se hace una aplicación indebida de los beneficios de un convenio. En particular, el Informe final de la Acción 6 propone la siguiente redacción: «No obstante las disposiciones de este Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o patrimonio cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo (…)».

«Con el único propósito de determinar si se ha superado el periodo de 12 meses mencionado en el apartado 3,

a) cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades en el otro Estado contratante en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esas actividades se llevan a cabo durante períodos de tiempo que no superan los 12 meses, y
b) una o varias empresas estrechamente relacionadas con la primera empresa mencionada llevan a cabo actividades conectadas en el mismo lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, durante diferentes períodos de tiempo, cada uno de los cuales excede de 30 días,

esos diferentes períodos de tiempo se sumarán al período de tiempo en el cual la primera empresa mencionada llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación»[40].

Respecto a la aplicación de esta cláusula alternativa, los Comentarios contemplan una serie de factores que pueden resultar de utilidad a los efectos de determinar si las actividades están conectadas: contratos celebrados con la misma persona, si el segundo contrato es una consecuencia lógica del previo, si intervienen los mismos empleados, etc. En todo caso, se configuran como una suerte de ejemplos de factores que «pueden» ser relevantes, pero no constituyen ni una presunción ni lista cerrada.

Al igual que los casos anteriores, la implementación de las modificaciones del Plan de Acción BEPS en los CDI se canalizará a través del Convenio Multilateral. En este caso, es el artículo 14 del Convenio el que regula la fragmentación de los contratos, pudiendo los Estados reservase el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en el mismo. España, por su parte, así lo ha hecho, no resultado por tanto de aplicación la redacción del Convenio Multilateral en sus CDIs. En consecuencia, es previsible que, este tipo de prácticas de fragmentación de contratos, en España se afronten con la nueva cláusula general anti-abuso (PPT) introducida por la Acción 6.

IV. CONCLUSIONES: EL ANTES Y EL DESPUÉS DE LA ERA BEPS Y LAS CUESTIONES PENDIENTES

El Proyecto BEPS, que surge ante la preocupación de los países del G-20 y de la OCDE por los nuevos modelos de negocio utilizados por las empresas multinacionales, ha supuesto un hito muy importante en la fiscalidad internacional. No puede pasarse por alto que, sin duda, supone un antes y un después en la materia por cuanto

[40] Párrafo 18.1 de los Comentarios al artículo 5 en el Informe final 2015-Acción 7- párrafo 52 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

implica que un número elevado de Estados se hayan reunido en un tiempo record para revisar los fundamentos de las normas fiscales internacionales aplicable y tratar de alcanzar un consenso al respecto.

Por lo que respecta al Plan de Acción 7, BEPS ha propuesto la redefinición de muchos de los apartados del artículo 5 con el fin de afrontar las estrategias de planificación empleadas para eludir artificiosamente el estatus de EP. En relación con ello, tal y como se ha apuntado a lo largo del artículo, es importante insistir en que los cambios propuestos al artículo 5 y sus Comentarios tienen carácter prospectivo, no pudiendo utilizarse para resolver situaciones que se hayan planteado con anterioridad. Sin embargo, tal y como ha quedado reflejado en los apartados anteriores, los Tribunales españoles ya han venido aplicando criterios similares con carácter previo, lo cual supone una postura que siembra dudas al poder entenderse que no contaba con un fundamento normativo suficiente sobre el que sustentarse. Como han entendido algunos autores[41], *«los Tribunales españoles han venido siguiendo esa interpretación adoptada por la inspección tributaria y han penalizado determinadas conductas empresariales a través del reconocimiento de tales EPs en supuestos, como mínimo dudosos»*.

En efecto, la implementación de las propuestas de BEPS en los ordenamientos se realizará paulatinamente a través del Convenio Multilateral. Por tanto, el éxito de la adaptación real de los cambios propuestos y la posibilidad de las autoridades españolas de emplear esas interpretaciones dependerá de su inclusión en los CDIs a través del Convenio Multilateral. En relación con ello, y sin perjuicio de que tras la ratificación de Eslovenia el pasado 22 de marzo el Instrumento multilateral entrará en vigor el próximo 1 de julio, en los CDIs suscritos por España habrá que esperar aún para la revisión de los estándares de la fiscalidad internacional y su adecuación a BEPS.

En todo caso, respecto a la redefinición del EP, la principal reflexión que se podría realizar es la ausencia de consenso en algunas modalidades de EP, especialmente el apartado 4 sobre actividades preparatorias o auxiliares donde se mantienen algunas opiniones discrepantes, y el apartado 5 en los casos de comisionista al haber sido reservado por un elevado número de países. En este sentido, el hecho de que los artículos del Convenio Multilateral al respecto no constituyan un estándar mínimo, suponen una mayor inseguridad jurídica para el contribuyente y, probablemente, conllevará el incremento de las controversias derivadas de la interpretación y aplicación de las disposiciones al respecto.

También era de esperar que se aprovechara precisamente esta revisión del concepto de EP para abordar algunos de los conflictos que plantea la fiscalidad de la digitalización de la economía, y que se están abordando en 2018.

En definitiva y, sin perjuicio del impulso que BEPS ya ha supuesto en la revisión de los estándares de fiscalidad internacional, habrá que esperar aún para hacer un ba-

[41] OTAOLA UBIETA, Isabel (Baker & Mckenzie), «Acción 7 Plan de Acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente», Fundación Impuestos y Competitividad, Junio 2017, p. 204.

lance sobre su efectividad abordando las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios y garantizando que los beneficios tributen allí donde se genera el valor añadido.

Tal y como señala el catedrático Isaac Merino en un reciente artículo «estamos ante un triple reto: reto legislativo, trasladar al ordenamiento interno lo previsto en las directivas comunitarias, teniendo muy en cuenta que no se trata de «soft law» sino de «hard law», y, además, en plazos no excesivamente amplios; reto administrativo, dotar de medios personales y materiales o reforzar los ya existentes para responder satisfactoriamente a las nuevas necesidades surgidas; y reto para los contribuyentes, pues serán abundantes y complejas las nuevas obligaciones a las que tiene que hacer frente y, además, sin disponer de un plazo excesivo para conocerlas en profundidad y cumplirlas adecuadamente»[42].

[42] MERINO JARA, Isaac, «BEPS, Unión Europea y Hacienda Foral», en *Forum Fiscal* núm. 241, abril 2018, p. 4.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Los acuerdos de reparto de costes después del plan BEPS. Una visión internacional y desde el Concierto Económico

Roberto BERNALES SORIANO[1]

Sumario: I.INTRODUCCIÓN. II. NATURALEZA ECONÓMICA Y JURÍDICA DE LOS ARCS. 1. La perspectiva desde el derecho interno. 2. La perspectiva desde el ámbito internacional/anglosajón. III. LOS ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES Y EL PLAN BEPS. 1. Introducción. 2. Las nuevas DPT sobre los Acuerdos de Reparto de Costes. IV. LOS ARCS Y EL CONCIERTO ECONÓMICO. LOS POSIBLES PUNTOS DE FRICCIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES. 1. Marco General. 2. El cuestionamiento de los ARC. 3. Documentación

I. INTRODUCCIÓN

La internacionalización de las empresas conlleva la necesidad de una innovación constante y el consecuente incremento de sus costes por lo que los grupos multinacionales buscan optimizar su factura tecnológica a través de acuerdos que les permitan compartir costes y minimizar también su factura fiscal.

Un acuerdo de reparto de costes (ARC) constituye un acuerdo entre empresas cuyo objeto es compartir los costes y riesgos que conllevan desarrollar, producir u obtener un activo, servicio o derecho de forma conjunta, pudiendo consistir en un acuerdo de contribución a gastos de I+D, en la adquisición de una propiedad o derecho en común o en la obtención conjunta de un servicio[2].

Los ARCs fueron originalmente creados para mitigar los problemas inherentes a la valoración de intangibles en los casos en que el propietario de este tipo de activos decidiera permitir su uso a una entidad vinculada. Obviamente, la primera opción que tiene el titular de ese activo es la de otorgar una licencia de uso a cambio del corres-

[1] Abogado-Economista. Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Deusto.

[2] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438, p. 406. También CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «Particularidades: Los acuerdos de reparto de costes», en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), CISS, Valencia 2009, 677 págs., pp. 241-268, p. 243.

pondiente canon. Pero existe otra opción y es hacer que ambas partes compartan los costes de desarrollo del intangible con base en el beneficio que espera cada uno del futuro intangible que surja de la actividad conjunta. Esta es la solución que han venido adoptando las empresas multinacionales (EMNs) que estiman que no existe razón alguna para asignar un valor de mercado a los activos compartidos entre entidades que están participadas al 100 por 100[3].

Aunque los ARCs se utilizan para diferentes tipos de actividades conjuntas, el tipo más frecuente es el que tiene por objeto la investigación y desarrollo (I+D) de bienes intangibles (diseños, patentes, procesos industriales)[4].

Efectivamente, en un grupo multinacional en que la propiedad intelectual se desarrolla localmente y después se utiliza por empresas en múltiples países, no establecer un ARC implica que el que desarrolla el intangible lo cede a cambio de un canon que ha de ser fijado conforme al principio de libre competencia. Esto conlleva un sistema complejo de licencias cruzadas entre miembros del grupo cuando cada uno utiliza los intangibles desarrollados por los demás. Ahora bien, cuando las empresas colaboran en gran medida en el desarrollo de los intangibles porque esperan un beneficio común en el futuro y contribuyen para ello con sus recursos y *know how*, este modelo de precios de transferencia se considera muy poco adecuado y por ello el modelo a implementar pasa por establecer un ARC[5]. Además también existen acuerdos de este tipo para la provisión de servicios entre sus miembros.

II. NATURALEZA ECONÓMICA Y JURÍDICA DE LOS ARCS

1. La perspectiva desde el derecho interno

Un ARC es un acuerdo entre dos o más partes que tiene como fin adquirir una participación como propietario en lo que se considera como una oportunidad de inversión, bajo los mismos términos económicos, y por medio de un contrato en lugar de mediante la creación de una entidad separada (legal o fiscalmente) como pudiera ser una *joint venture* o una sociedad personalista (*partnerhip*) en que los accionistas suministran capital (metálico) y reciben una parte proporcional en los beneficios[6]. Ahora bien,

---

[3] Gelin, Stéphane, «Cost contribution agreements», in *Transfer Pricing Manual*, Gareth Green (ed.), BNA, London, 2008, pp. 240-266, p. 240.

[4] Becker, H. «Commentary on Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Cost Contribution Arrangements», 5 International Transfer Pricing Journal 2, p. 62, Sec. 8.1°.c., IBFD, 1998.

[5] Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, «BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?», 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs, p. 7.

[6] Penelle, Philippe G., «Sharing Costs at Cost or at Value? The Economics of Cost Contribution Arrangements», 24 Transfer Pricing Report 240, Tax and Accounting Center, BNA, 25/6/205, 9 págs., p. 3. El ARC no se define así como un acuerdo para compartir los costes de desarrollo de un intangible en proporción a los beneficios esperados. En su lugar para compartir la oportunidad de inversión bajo las mismas condiciones económicas, es necesario compartir aquellos costes en proporción a los ingresos brutos del intangible derivados de la actividad de desarrollo correspondiente.

ISBN: 978-84-7777-556-0

como veremos, en sustancia un ARC pueden encarnarse en una entidad de tipo asociativo.

Por consiguiente, para su existencia los ARC no requieren de una personalidad jurídica distinta a la de sus partícipes, ni siquiera tienen por qué articularse a través de un instrumento que se conciba como «sujeto» diferenciado a efectos tributarios. Puede tratarse de una mera comunidad con la obligación de cada partícipe de hacer una aportación (de cualquier índole) en beneficio de todos y en contraprestación a un derecho valorado en términos relativos de forma proporcional al valor de la aportación[7]. En realidad un ARC es conceptualmente una comunidad de intereses en la que la contribución a los costes y los riesgos se distribuye a los participantes en proporción a su interés específico. Así los partícipes en un ARC deben ser solo empresas que extraigan beneficios mutuos de la propia actividad emprendida, directa o indirectamente y no solo por su desempeño, total o parcial de esa actividad[8].

Sin embargo, esto no obsta a que si los partícipes así lo quieren los ARCs se pueda incorporar a alguna de las figuras asociativas tipificadas en nuestro Derecho civil y mercantil siempre y cuando éstas se acomoden a la finalidad de aquéllos. Efectivamente, la finalidad de un ARC es posible obtenerla mediante la figura del contrato de sociedad que constituye un vehículo (con o sin personalidad jurídica) que desarrolla el objeto del acuerdo.

Las figuras asociativas que podrían utilizarse son el mismo contrato de sociedad civil[9], las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)[10] y las Agrupaciones Europeas de interés Económico (AEIE)[11]. Ambas cuentan con personalidad jurídica y la finalidad de los ARCs podría coincidir con la finalidad de éstas que es la de facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios[12].

---

[7] López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 266.

[8] Palacín Sotillos, Ramón, «Acuerdos de reparto de costes», en *Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coordinador), CISS, Valencia, 2009, 577 págs., pp. 245-262, p. 256.

[9] Art. 1665 CC: «La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.»

[10] Reguladas por la Ley 12/1991 de 29 de abril. Las AIE tienen un régimen fiscal especial siempre que cumplan los siguientes requisitos:

— Su objeto tiene que ser exclusivamente una actividad económica auxiliar de la desarrollada por sus socios y por tanto carecer de un ánimo de lucro propio.
— No tiene que participar en el capital de las sociedades que sean miembros suyos.
— No puede dirigir o controlar, de forma directa o indirecta, las actividades de sus socios o de terceros.

[11] Cuando existan al menos dos socios de Estados distintos de la Unión Europea, se denomina Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE), y se regulará por la legislación española si tiene su domicilio en España.

[12] Artículo 2 de la Ley 12/1991.

Ahora bien, es de tener en cuenta que el objeto de la AIE se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios[13], por lo que parece más indicado utilizar este tipo asociativo para los ARCs que tengan como finalidad la obtención de servicios para sus partícipes que para los ARC que tengan como finalidad la realización de actividades de desarrollo de I+D que a su vez constituya una parte fundamental de la actividad de los partícipes[14].

Distinto es el caso de las Uniones Temporales de Empresas UTEs), figura asociativa que, según su propia ley[15], consiste en el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro, dejando claro que la UTE no tendrá personalidad jurídica propia. Según algunas opiniones no resulta claro que quepa dentro de este concepto de ARC un contrato de obra o servicios dirigido a terceros como son los que se articulan a través de UTEs (*joint ventures*). Hay quien, aun marcando las diferencias, parece sostener la posibilidad de utilizar este instrumento como cauce para un ARC[16]. Las dudas sobre la aplicación de esta figura radican en que las DPT parecen indicar que los ARCs deben tener por objeto el desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos para los propios partícipes, no para terceros, en la medida en que se establece que la contraprestación obtenida por los partícipes es su derecho de explotación separada de su participación en el ARC, como si se tratara de un propietario[17]. Las DPT en relación con los ARCs sobre intangibles señalan que esto no implica que los partícipes combinen sus actividades para explotar conjuntamente o compartir los ingresos o beneficios de los intangibles resultantes sino más bien explotar su participación en el ACR para su actividad particular[18].

La diferencia esencial entre un ARC y las figuras asociativas anteriores radica en que mientras la constitución de un instrumento *ad hoc* para la realización de actividades económicas no presupone que los socios desarrollen operaciones con dicho instrumento del cual son partícipes («propietarios»), el ARC solo se centra en la realización de dichas operaciones vinculadas[19].

---

[13] Artículo 3 de la Ley 12/1991.

[14] *Vid.* López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 267.

[15] Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional, artículo séptimo.

[16] *Vid.* Palacín Sotillos, Ramón, «Acuerdos de reparto de costes», en Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coordinador), CISS, Valencia, 2009, 577 págs., pp. 245-262, p. 253.

[17] *Vid.* López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 267.

[18] Pfo. 8.3.

[19] Palacín Sotillos, Ramón, «Acuerdos de reparto de costes», en *Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coordinador), CISS, Valencia, 2009,

ISBN: 978-84-7777-556-0

Este tipo de ARCs existen tanto entre entidades del mismo grupo como entre entidades independientes que llegan al acuerdo de desarrollar o cofinanciar conjuntamente proyectos de alto riesgo sin crear una *joint venture* u otra entidad, o sin que ninguno de los partícipes tenga derecho a reclamar ningún tipo de recursos, derechos o capacidades de ninguno de los otros partícipes que no sean las específicamente incluidas en el proyecto contratado.

2. La perspectiva desde el ámbito internacional/anglosajón

2.1. Definición y marco legal «Agreements» vs Contracts»

Una vez modificadas las DPT en Julio de 2017, parece clarificarse la naturaleza jurídica de estos acuerdos desde el punto de vista de la regulación en el ámbito anglosajón. Efectivamente, la definición de ARCs bajo las anteriores directrices de 2010 (en realidad de 1995), señalaba que estos acuerdos constituían un «marco acordado» *(«agreed framework»*) o acuerdo marco entre empresas de negocios[20], si bien acto seguido decían que un ARC is una «disposición contractual» *(«contractual arrangement»*) más que necesariamente una entidad jurídica distinta o un establecimiento permanente de todos sus partícipes[21]. De aquí se podía colegir que estos ARCs eran algo similar pero diferente a lo que propiamente es un contrato (al menos desde el punto de vista del *Common law*). Es de resaltar que el término «*legal arrangements*» utilizado en el marco de los ARCs, se utiliza en ciertas legislaciones (ej. Australia entre otras) para designar entes como los *trusts*, fideicomisos, *fiducie* o *Treuhand* [22].

Además, habría de tenerse en cuenta que una entidad no puede contratar consigo misma por lo que de calificarse como contratos estos ARCs no podrían existir entre establecimientos permanentes y casa central o entre establecimientos permanentes entre sí. Probablemente esta diferencias entre, disposiciones y acuerdos legales (*arrangements/agreements*) por un lado y contratos (*contracts*) por otro fue la razón más probable para que las DPT utilizaran el término «marco acordado» («a *framework agreed»*), acuerdo y disposición en las definiciones del ARCs (tanto en la definición

---

577 págs., pp. 245-262, p. 253-254. Por otra parte es de señalar que partes independientes no devienen en entidades vinculadas por el mero hecho del acuerdo en sí. Tienen la opción de constituir una entidad común (en cuyo caso como resultado podrían ser vinculadas), o confiar a uno de los partícipes la gestión de los fondos del ARC y la realización efectiva del su objeto. En el caso de entidades sucedería exactamente igual. Pueden constituir una entidad de nueva creación que tenga o no la condición de partícipe la gestión del ARC, o bien a uno de los partícipes. Lo que hay que subrayar es que no se debe confundir los flujos derivadas de la propiedad de las participaciones en la entidad cuyo fin es el propio ARC, de aquellos otros derivados del propio ARC que han de regularse, a diferencia de los primeros, por el principio de libre competencia. Es en el caso de entidades vinculadas en el que los estatutos de la entidad creada para los fines del ARC, han de contener todas las menciones previstas en la NFIS o LIS quE ese ven posteriormente en este artículo. (*Ibidem*).

[20] TPGL 8.3. primer inciso «A CCA is a framework agreed among business enterprises (…).»

[21] (…) A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or permanent establishment of all the participants.» TPGL 8.3, Segundo inciso.

[22] Bank for International Settlements 2015, *https://www.bis.org/bcbs/publ/d331.pdf*.

de las DPT como en la regulación realizada por EEUU), lo que implicaba la posibilidad de que los establecimientos permanentes pudieran ser parte en un acuerdo de este tipo[23].

2.2. Diferencias con figuras afines. Joint ventures. Partnerships

El término persona jurídica (*legal person*) se define como una entidad (un negocio o una organización sin ánimo de lucro, distinta de sus accionistas o administradores) que no es ni una persona física ni una mera disposición contractual *(legal arrangement*). Es un grupo de personas o una entidad (ej. Una corporación) que se considera que es titular de muchos de los derechos y obligaciones de una persona física y especialmente la capacidad de entablar acciones judiciales y ser también demandada en juicio[24].

Los ARCs pueden participar de la naturaleza jurídica de las llamadas *joint ventures* que pueden definirse como empresas conjuntas y que pueden suponer una gran muy amplia de acuerdos entre empresas, desde meros contratos de colaboración a la creación de una sociedad conjunta. Por *joint venture agreement* se entiende un acuerdo preliminar por el que las partes establecen las bases de la colaboración que van a emprender, sus objetivos y las reglas básicas de organización y funcionamiento de la *joint venture*[25]. Desde el punto de vista de entendimiento de esta figura en el ámbito internacional la perspectiva es la misma y pueden describirse como un término utilizado en sentido genérico para describir varias formas de relación legal entre dos o más partes establecidas para alcanzar un objetivo comercial común. Una *joint venture* puede tomar la forma de una sociedad personalista (colectiva o de otro tipo), de una empresa de propiedad conjunta o ser simplemente un acuerdo contractual entre las partes. Este tipo de acuerdos en cualquiera de sus formas a menudo (pero no necesariamente) se celebran para un proyecto o proyectos específicos[26].

Desde este punto de vista los ARCs podrán considerarse en muchas legislaciones (fundamentalmente de corte anglosajón) como un tipo de *joint ventures*[27].

---

[23] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 301. Los propios autores señalan que cierta doctrina afirma que los ARCs son tratados como contratos entre partes, pero consideran que el uso del término «contrato» por parte de aquellos es de tipo coloquial que legal y no tiene por tanto la consideración legal. *Vid.* Turner, R.D.M., «Cost Contribution Arrangements. Canada». 8 International Transfer Pricing Journal, 3, 2001, p. 89.

[24] Merriam-Webster's Dictionary of Law, Merriam-Webster Incorporated, USA; 1996, 632 págs.

[25] Muñoz Machado, Santiago, *Diccionario del español jurídico*, Real Academia Española & Espasa Libros, 2016, 1669 pp. p. 986.

[26] *International Tax Glossary*, IBFD, 7ª Ed., 2015, 647 págs.,«Term used loosely to describe various forms of legal relationship between two or more parties set up to pursue a common business goal. A joint venture may take the form of a partnership or jointly owned company or be no more than a contractual arrangement between the parties. joint ventures are often (but not necessarily) entered into for a specific project or projects.»

[27] De hecho así se describen por parte de la administración tributaria australiana, como una forma de *joint venture*. Anderson, P and Price, G. «Draft Guidance on Cost Contribution Arrangements», 11 International Transfer Pricing Journal 3, 2004, p. 30

ISBN: 978-84-7777-556-0

En un proyecto de desarrollo conjunto (típico de una *joint venture*) cada miembro contribuye con su *know how*, recursos humanos y con otras formas de asistencia, y la Investigación y Desarrollo se lleva a cabo conjuntamente. Un ARC sería una variante de esta forma de actuación, por cuanto sólo alguna o algunas de las entidades parte del acuerdo llevarían a cabo el proceso de I+D y las otras contribuirían con sus fondos u otros recursos. Un ARC implica compartir costes y riesgos y la copropiedad de los resultados de forma que no hay transmisión de derechos como contraprestación de un pago.

Un sociedad personalista (*partnerships*) se define[28] como una asociación de dos o más personas o entidades que llevan a cabo una actividad económica con ánimo de lucro como copropietarios, sin que por regla general tenga en el ámbito anglosajón, personalidad jurídica[29] desde el punto de vista internacional como Se puede decir que una sociedad es el resultado de una asociación de dos o más personas(individuos o, en algunos casos, compañías) establecidos con el propósito de obtener una ganancia, la ganancia (o pérdida) se comparte entre los socios en proporciones predeterminadas[30]. A la hora de llevar a cabo una actividad empresarial bajo la forma de una sociedad presupone la existencia de un nombre común, que cada partícipe que lleve a cabo contratos con terceros en nombre de la entidad obligue con ello al resto de socios; cada socio es responsable de las deudas y obligaciones de la sociedad y los activos de la entidad puedan ser ejecutables por sus acreedores. En principio, por tanto, podemos señalar que un ARC no da lugar al establecimiento de una entidad a menos que las partes tengan la intención de llevar a cabo una actividad empresarial en forma de sociedad.[31]

---

[28] *Merriam-Webster´s, Dictionary of Law*, Merriam-Webster Incorporated, USA, 1996, 632 págs.

[29] El estado de Luisiana (EEUU) sería la excepción.

[30] A partnership may be said to consist of an association of two or more persons (individuals or, in some cases, companies) established for the purpose of making a profit, the profit (or loss) being shared among the partners in predetermined proportions. *International Tax Glossary*, IBFD, 7.ª Ed., 2015, 648 págs., p. 350.

[31] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 302. Este sería el caso igualmente en Holanda o EEUU. Por el contrario, en Alemania los partícipes se considera que forman parte de una sociedad personalista sin que, a efectos fiscales, se les considere socios o que formen un establecimiento permanente (*Vid.* Waqldens, S., «Cost Contributions Arrangements: Germany», 8 International Transfer Pricing Journal 2, 2001, pp. 49,50). En Luxemburgo, los ARCs son tratados como sociedades personalistas si los partícipes se encuentran en una posición semejante a la de un empresario individual, esto es, si aquellos soportan el riesgo de un empresario, tiene al menos una participación parcial en los activos, y comparten toda clase de beneficios, pérdidas, gastos, créditos, etc., de forma proporcional de acuerdo con su respectivo porcentaje en las participaciones del ARC (Linz, S. and Guilloteay, F., «Cost Contribution Arrangements: Luxemburg», 8 International Transfer Pricing Journal 4, 2001, pp. 129,130.

III. LOS ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES Y EL PLAN BEPS

1. Introducción

La Acción 8 del Plan de Acción sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios (*BEPS* por sus siglas en inglés) cubre los precios de transferencia de bienes intangibles y requiere el desarrollo de normas para evitar la transferencia de intangibles entre miembros del mismo grupo sin una compensación acorde con el principio de libre competencia, así como una puesta al día de las directrices sobre los Acuerdos de Reparto de Costes. Como consecuencia de ello, el Capítulo VIII de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (DPT en adelante) intitulado «Acuerdos de Reparto de Costes» (*Cost Contribution Arrangements, CCA*) ha sido nuevamente redactado en su integridad suministrando una guía general para determinar si las condiciones establecidas entre empresas asociadas-vinculadas para las transacciones cubiertas por un ARC son coherentes con el principio de libre competencia. Las directrices pretenden atajar algunas de las opciones que el uso de ARCs ofrece para la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios entre jurisdicciones.[32]

Las nuevas DPT sobre ARCs pretenden asegurar que estos acuerdos no se utilicen para sortear las también nuevas directrices sobre la aplicación del principio de libre competencia a las transacciones que impliquen la asunción de riesgos o que se refieran a bienes intangibles. De forma resumida la guía pretenda asegurar que los ARCs generen resultados que sean coherentes con el cómo y el dónde se produce la generación de valor. Por ello, el análisis que se realiza de los ARCs sigue los mismos parámetros establecidos en dichas directrices a fin de asegurar que[33]:

1. Se aplique a los ARCs de la misma forma en que se hace para otros tipos de figuras contractuales, tanto:
   - —El marco analítico para la delineación de la transacción real, incluyendo la asignación de riesgo, como
   - —la misma guía para la valoración y el establecimiento del precio de los intangibles, incluyendo los llamados «intangibles difíciles de valorar»,
2. El análisis de los ARCs se base en los acuerdos realmente asumidos por empresas vinculadas y no en los términos contractuales que no reflejen la realidad económica.
3. Una empresa asociada solo sea partícipe en un ARC

[32] OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final Reports 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 186 pp. *Summary*, p. 161.

[33] OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final Reports 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 186 pp. *Summary*, pp. 161-162. En el mismo sentido Del Campo, Carolina, «Acciones 8, 9 y 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor», en Garrigues, Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 219-238, p.231.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— si existe una expectativa razonable que se beneficiará de los objetivos que persigue la actividad del ARC y
— ejerce un control sobre los riesgos específicos que asume bajo el acuerdo y
— tiene la capacidad financiera suficiente como para asumir dichos riesgos

4. Las aportaciones realizadas a un ARC no deberían valorarse por su coste cuando es improbable que ofrezcan una base fiable para la determinación del valor de las aportaciones relativas de los partícipes, ya que eso puede llevar a resultados que no son compatibles con el principio de libre competencia.

El plan BEPS supone un cambio sutil pero significativo sobre los ARCs. Se presupone que las aportaciones de los partícipes se habrán de valorar por su precio de mercado (de acuerdo con el principio de libre competencia) y no por su coste para asegurar que los resultados para los partícipes en un ARC no difieran significativamente de los resultados de transmisiones o desarrollo de intangibles realizados entre partes al margen de uno de estos ARC. O dicho de otra forma, que las partes que realizan actividades bajo disposiciones legales con características económicas similares deberían recibir similares beneficios con independencia de si esas disposiciones se denominan ARCs o tienen otra denominación[34]. El hecho de tener que valorar las aportaciones por su valor de mercado y no por su coste, puede parecer una de las novedades que ha traído el Plan BEPS y, sin embargo, esta circunstancia ya estaba incluida en las DPT de 1997 en que se decía que bajo el principio de libre concurrencia, el valor de la aportación de cada partícipe debería ser coherente con el valor que empresas independientes habrían asignado a esa aportación en circunstancias comparables. También se reconocía que los países habían experimentado tanto con el uso de los costes como con el uso del precio de mercado para determinar el calor de las aportaciones de acuerdo con el principio de libre competencia, lo que indica que desde 1997 se reconocía que los costes eran un método eficaz para el cálculo de las respectivas aportaciones de cada partícipe en un ARC desde el punto de vista del principio de libre concurrencia[35]. Ahora bien lo que sí es una novedad es esa rotundidad en la defensa de valores acordes con el principio de libre concurrencia, aunque quizá la mayor novedad radica en el esfuerzo para suministrar una guía a la hora de determinar el valor de las aportaciones a un ARC[36]

[34] OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final Reports 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 186 págs., *Summary*, p. 161.

[35] Pfo. 8.14 de las DPT 1997; *Vid.* Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, pp. 1115-111 6.

[36] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, p.1117.

2. Las nuevas DPT sobre los Acuerdos de Reparto de Costes

2.1. Visión general

Los acuerdos de reparto de costes se definen en las DPT de la OCDE[37] como un acuerdo contractual entre empresas para compartir las aportaciones y riesgos derivados del desarrollo conjunto o de la obtención de bienes tangibles, intangibles o servicios, en el entendimiento de que tales bienes y servicios van a generar beneficios para los respectivos negocios de cada uno de los participantes[38]. La explotación de los posibles resultados derivados del acuerdo puede ser realizada individualmente por los partícipes, es decir, no es necesario que utilicen o exploten los bienes resultantes de forma conjunta o que repartan los ingresos o beneficios entre ellos.

Al igual que con el resto de transacciones objeto de atención por las DPT, el capítulo VIII comienza con la primera tarea del análisis de comparabilidad: la identificación de lo que es un ARC y la delineación de la transacción. El punto de partida del análisis lo constituye las condiciones contractuales y se debe incluir en ellas la definición, extensión y naturaleza de los intereses de cada partícipe en los activos, servicios o derechos siendo consecuencia necesaria del acuerdo que todos ellos adquieran la condición de verdaderos cotitulares «económicos» de los citados activos, servicios o derechos, en la proporción convenida[39]. Esta condición de cotitularidad es compatible con la presencia de un único titular jurídico, siendo los titulares económicos aquellos partícipes que pueden utilizar la propiedad (intelectual de que se trate sin tener que pagar un canon e incluso, si se decide ceder su uso a terceros, tienen derecho a recibir una parte de la contraprestación pactada[40].

Desde el punto de vista del análisis de precios de transferencia relativo a la delineación de las transacciones reales, no existe ninguna diferencia entre un ARC y cualquier otro acuerdo entre partes vinculadas[41]. Sin embargo los ARCs presentan características específicas:

— Una característica clave es la distribución de las aportaciones. En el momento de entrar a participar en un acuerdo de este tipo, la parte proporcional de cada partícipe en el conjunto de aportaciones totales ha de ser coherente con la parte proporcional de su participación en el conjunto de beneficios esperados que deriven del acuerdo.

---

[37] *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing Paris, 2017, 605 págs.

[38] Capítulo VIII, Párrafo 8.3 de las DPT (*Vid.* OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing Paris, 2017.

[39] Pfo. 8.4 DPT.

[40] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438, p. 406.

[41] Pfo. 8.5.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— En el caso de ARCs que impliquen el desarrollo, producción u obtención de bienes tangibles o intangibles es necesario que se prevea contractualmente que cada partícipe tenga asegurada su participación como propietario en los bienes resultantes de la actividad del ARC, o sus derechos a utilizar o explotan esos bienes.
— En el caso de ARCs de servicios, el contrato ha de asegurar que cada participe tenga derecho a percibir los servicios resultantes de la actividad del ARC.
— En todos los casos los partícipes han de tener el derecho a explotar su «interés», derecho o título sin tener que pagar a ninguno de los otros participantes en el ARC una contraprestación adicional a la que fue su aportación convenida (y, en su caso, a los pagos compensatorios, de los que hablaremos luego).

El beneficio esperado que cada participe espera recibir de su participación y aportación al ARC debería de ser establecido desde el principio, aún en el caso de que ese interés esté interconectado o se solape con el de otros partícipes[42].

Las nuevas DPT sobre ARCs señalan dos requisitos nuevos introducidos en el capítulo VIII: la implicación de los riesgos como elemento definitorio de la condición de los partícipes en un ARC, y por otro lado, la determinación de las aportaciones por su valor en lugar de por su coste[43]. Efectivamente:

a) Los partícipes comparten el «valor» de todas sus aportaciones al ARC, (tanto de sus derechos preexistentes como de las actividades de desarrollo que realicen), en lugar del costo de esas aportaciones, (lo que ha hecho que los expertos digan que las nuevas DPT deberían referirse a los «Acuerdos de Repartos de Valor» y no a los Acuerdos de Reparto de Costes)[44]. Sin embargo, los costes todavía se tienen en cuenta aunque solo en determinadas situaciones en que el valor de las aportaciones se corresponde con el coste, o no es muy diferente del coste (ambas situaciones en el caso de los ARCs de servicios)[45]. En caso de ARC de desarrollo de activos la situación es más complicada:

---

[42] Pfo. 8.6.

[43] Se sostiene, acertadamente, que estos cambios pueden influir también en la aplicación del método de distribución del resultado (*profit split*) dado el equilibrado «ecosistema» que pretende el proyecto BEPS. *Vid.* Petruzzi, Raffaele y Peng, (Xue) Claire, «The Profit Split Method: A Holistic View of BEPS in Transfer Pricing», TPI, 2/2017, pp. 110-120, p. 118.

[44] *Vid.* Pfo. 8.13: «(…) Independent enterprises would require that the value of each participant's proportionate share of the actual overall contributions to the arrangement is consistent with the participant's proportionate share of the overall expected benefits to be received under the arrangement.(…)». Y Pfo. 8.24: «Contributions to a CCA may take many forms. For services CCAs, contributions primarily consist of the performance of the services. For development CCAs, contributions typically include the performance of development activities (e.g. R&D), marketing), and often include additional contributions relevant to the development CCAA such as pre-existing tangible assets or intangibles. Irrespective of the type of CCA, all contributions of current or pre-existing value must be identified and accounted for appropriately in accordance with the arm´s length principle (…)».

[45] Pfo. 8.28 DPT

— las aportaciones de elementos preexistentes pueden por el coste calcularse para facilitar la gestión administrativa aunque habrá de tenerse en cuenta el coste de oportunidad de ese compromiso con el ARC[46];
— los gastos corrientes se considera que han de determinarse por su valor ya que hacerlo por el coste no produce un resultado acorde con el principio de libre concurrencia; porque habitualmente este tipo de ARC de I+D implican habitualmente aportaciones muy heterogéneas (intangibles y otros activos, servicios de diferente naturales); si este fuere el caso en un ARC de servicios, también habrían de determinarse por su valor y no por su coste[47],

b) Los partícipes ejercen el control sobre los riesgos que asumen bajo el ARC y han de tener la capacidad financiera para asumirlos[48]. Las DPT 2010 decían que la determinación de los partícipes solo tenía en cuenta la expectativa de obtener beneficios futuros derivados de la participación en el ARC[49], lo cual es coherente con el principio de libre competencia, porque las entidades independientes están dispuestas a formar parte de un ARC y poner en común sus capacidades y recursos solo si consideran posible y probable la explotación del resultado de dicho ARC[50]. Las nuevas DPT 2017 pretenden, además, que los beneficios derivados de un ARC se ubiquen en el lugar en el que se crea valor y por ello una entidad no será considerada como partícipe en un ARC si no asume efectivamente los riesgos específicos de dicho ARC bien porque no ejerce el control sobre el riesgo, o bien porque carece de la capacidad financiera para asumir los riesgos. En el caso de ARC de desarrollo de activos habrían de aplicarse las directrices establecidas en el Capítulo VI sobre intangibles y si algunas actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación[51] se externalizan, al menos uno de los partícipes en el ARC ha de ser capaz de controlar los riesgos más importantes aparejados a dicho desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación. Esto muestra el empeño de la OCDE de que el proyecto BEPS se aplique coherentemente en su conjunto, tomando como uno de sus elementos centrales el concepto de riesgo del Capítulo I de las DPT.

Las críticas al nuevo texto de las DPT han venido motivadas por el primero y más importante de los requisitos mencionados, al considerarse que está en flagrante con-

---

[46] Pfo. 8.27 DPT.
[47] Pfo. 8.28 DPT.
[48] *Vid.* Pf. 8.15: «A party would also not be a participant in a CCE if it does not exercise control over the specific risks it assumes under the CCA and does not have the financial capacity to assume these risks…(…)».
[49] Pfo. 8.10 DPT 2010.
[50] Pfo. 8.9 DPT 2010.
[51] DEMPE por sus siglas en inglés: *development, enhancement, maintenance, protection and exploitation*.

ISBN: 978-84-7777-556-0

tradicción con la práctica diaria. La mayor parte de los ARCs tanto entre partes independientes como entre entidades vinculadas (incluyendo los acuerdos recogidos bajo las regulaciones de EEUU), suponen que los contribuyentes comparten los costos de sus actividades de desarrollo de activos y no el valor de las mismas[52].

Así mismo, la gestión y administración de un ARC va a resultar más complicada con las nuevas DPT dado que la valoración va a tener que realizarse de forma periódica[53]. Asimismo, los pagos compensatorios que se hayan calculado sobre el coste podrán ser recalculados por la administración y, además, no existe ninguna cláusula transitoria al respecto para los ARCs anteriores a las nuevas DPT que las hayan calculado por su costes[54]. El hecho de que se cambie de aportaciones por el coste a aportaciones por el valor parece que inclina la balanza a hacia un sistema más justo, pero, como hemos visto, todavía es discutible si el cambio como tal es correcto desde el punto de vista económico, por ello aunque los ARCs tenían la ventaja de ser más eficaces y fáciles de gestionar que los acuerdos de licencias cruzadas con los nuevos cambios podrían perder esas ventajas[55].

Por ello, se ha defendido que para evitar las desventajas que implica gestionar un ARC con las nuevas directrices podría aplicarse el método de distribución del resultado (*Profit Split*). La idea es aplicar el método entre los partícipes que asumen los riesgos económicamente significativos, después de calcular la remuneración de los que realizan las funciones más rutinarias según los métodos de precios de transferencia de carácter unilateral (e.g. coste incrementado, precio de reventa)[56]. Los ARCs y el método de la distribución del resultado son económicamente comparables ya que ambos pretender la división de beneficios derivados de un esfuerzo común y el hecho de que los partícipes en un ARC ahora, con las nuevas DPT, tengan que asumir sus riesgos establece de hecho una conexión entre ambos mecanismos. Además la OCDE considera que para el reparto de beneficio los factores basados en el coste son fiables para calcular el valor de las aportaciones a condición de que ambos estén fuertemente correlacionados[57]. Aunque las ventajas de utilizar criterios basados en costes son claras, los costes históricos han de recalcularse a valores actuales de forma periódica, lo que de alguna manera iguala la carga administrativa del método de distribución del resultado con la valoración de las aportaciones por su valor en el ARC. Por ello, poten-

---

[52] Penelle, Philippe G., «Sharing Costs at Cost or at Value? The Economics of Cost Contribution Arrangements», 24 Transfer Pricing Report 240, Tax and Accounting Center, BNA, 25/6/205, 9 págs., p. 3.

[53] Pfo. 8.20.

[54] Pfo. 8.36 DPT.

[55] Petruzzi, Raffaele y Peng, (Xue) Claire, «The Profit Split Method: A Holistic View of BEPS in Transfer Pricing», TPI, 2/2017, pp. 110-120, p. 118.

[56] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, «BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?», 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs.

[57] Pfo. 2.141 y 2.144 («An allocation key based on expenses may be appropriate where it is possible to identify a strong correlation between relative expenses incurred and relative value added. (…)»

cialmente al menos, el nuevo concepto de ARCs puede facilitar el uso del método de la distribución del resultado[58].

2.2. Tipos de ARCs

De acuerdo con lo señalado en las propias DPT[59] y hemos mencionado anteriormente, los ARCs más comunes son los dos siguientes:

1) ARCs establecidos para el desarrollo conjunto, la producción o la obtención de activos tangibles o intangibles («*Development CCAs*» en la denominación en inglés de las DPT). Este tipo de ARCs habitualmente se supone que crean beneficios futuros y continuos para sus integrantes; y suponen, especialmente en cuanto se refieren a activos intangibles, riesgos importantes dada la incertidumbre sobre esos posibles beneficios futuros. En el caso de intangibles, los derechos que tiene cada partícipe se reflejan habitualmente en el derecho a explotar el intangible para un uso específico o en una zona geográfica determinada. Los derechos de cada partícipe pueden tomar la forma de copropiedad o bien puede ocurrir que solo uno de los participantes sea el propietario del bien en cuestión teniendo los demás ciertos derechos a su utilización o explotación. Cuando un partícipe ostenta este tipo de derechos en cualquiera de los bienes desarrollados por el ARC no habrá necesidad de realizar pagos en concepto de cánones o regalías por su uso, siempre que ese uso sea coherente con la participación de aquél en el ARC (sin perjuicio del ajuste necesario de las aportaciones cuando no sean proporcionales a los beneficios esperados[60].

   Los ARCs se utilizan por tanto por las empresas filiales de grupos multinacionales para dividir los costes y compartir los gastos de los trabajos de desarrollo que, habitualmente son demasiado caros, ineficientes o arriesgados como para que una entidad individual los lleve a cabo por sí misma. A través de un ARC la actividad de I+D se desarrolla independientemente por una entidad específicamente seleccionada, por cuenta de otras entidades que persiguen conseguir los objetivos y resultados de esa actividad. Estas entidades van a tener derecho a su parte en la propiedad de los resultados de la actividad de I+D llevada a cabo por la primera entidad. Desde un punto de vista meramente empresarial, los ARCs ofrecen un mecanismo muy atractivo a los grupos multinacionales para[61]:

   — obtener economías de escala
   — distribuir los riesgos entre las entidades participantes

---

[58] *Vid.* Petruzzi, Raffaele y Peng, (Xue) Claire, «The Profit Split Method: A Holistic View of BEPS in Transfer Pricing», TPI, 2/2017, pp. 110-120, p. 119.

[59] Pfo. 8.10.

[60] Pfo. 8.11.

[61] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 299.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— gestionar el metálico dentro del grupo multinacional
— minimizar el valor actual de su factura fiscal global.

Podemos decir que de hecho el principal objetivo para incorporarse a un ARC de desarrollo de activos es el de compartir los costes y riesgos que conlleva el desarrollo y producción de activos, servicios o derechos así como otorgar a cada participante el derecho a explotar su participación en los resultados del ARC como auténtico propietario, evitando así la complejidad de un sistema de licencias cruzadas entre entidades. Este tipo de acuerdos ha sido un buen sistema para organizaciones empresariales descentralizadas con actividades de I+D llevadas a cabo en diferentes entidades que comparten entre ellas los activos tangibles o intangibles resultantes[62].

2) ARCs para la obtención de servicios («*Services CCAs*»). A diferencia del anterior, en este tipo de ARCs se espera de ellos que traigan beneficios presentes; además su actividad no origina tanta incertidumbre respecto a los riesgos asumidos por los participantes. Los servicios pueden ser de muy diversa índole: tecnologías de la Información, logística, compras, propiedad inmobiliaria, finanzas, tributación, servicios de recursos humanos, contabilidad, nóminas y seguros sociales, facturación, etc.[63]

Lo cierto es que para muchos profesionales del ámbito de precios de transferencia, los ARCs típicos y por antonomasia son los que tienen como objetivo el desarrollo de un intangible. Desde esta posición no se entiende cómo servicios de bajo valor añadido podrían incardinarse en la combinación de funciones y riesgos para determinar la participación en los beneficios de los partícipes en un auténtico ARC, incluso si se tratara de un ARC de servicios, a menos que el ARC estuviera enfocado en la prestación de esos servicios, tal como se dice en las DPT. Pero aún si esta fuera el caso, no se entiende porqué una simple aplicación del TNMM o, incluso de acuerdo con las propias DPT, de alguno de los tipos del método de distribución del resultado no serían preferibles a un ARC. De hecho, el ejemplo 5 (en relación con el párrafo 8.15) de las DPT podría entenderse como soporte de esta posición cuando dice que la entidad en cuestión no tiene derecho a participar en el resultado del ARC porque no tiene capacidad de tomar decisiones para asumir o rechazar la oportunidad de asumir el propio riesgo que implica su participación en el ARC, o tomar decisiones sobre si responder a los riesgos asociados a dicha oportunidad y cómo hacerlo[64]. Estrechar la definición de

[62] Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 2.

[63] Los servicios enumerados son los que se encuentran dentro del ámbito del Informe sobre ARCs realizado en su día (Junio de 2012) por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, el cual se centra en los servicios que no implican la creación de propiedad intelectual. (*Vid.* Report on cost contribution arrangements (CCAs) of June 2012

[64] Ejemplo 5, Anexo al Capítulo VIII, DPT, pfos. 21-22, p. 603.

un ARC por tanto, serviría para fortalecer la ya de por sí difícil metodología de valoración propuesta por las nuevas DPT[65].

La diferente naturaleza de ambos tipos de ARCs y la mayor complejidad de los primeros en relación con los segundos, puede derivar en una dificultad añadida a la hora de evaluar las aportaciones de cada partícipe. Sin embargo, las propias DPT señalan que el análisis de un ARC no ha de hacerse basado en diferencias superficiales puesto que en algunos casos un ARC para la obtención de servicios presentes puede generar también o mejorar un intangible que provea beneficios continuados e inciertos; y algunos intangibles desarrollados bajo un ARC pueden suponer beneficios a corto plazo y también relativamente seguros.[66]

2.3. La diferencia entre los ARCs y otros acuerdos intragrupo

Los ARCs suponen, por tanto, habitualmente el desarrollo conjunto de un intangible cuya propiedad va a ser común y aportaciones a servicios centralizados de empresas multinacionales (gestión, marketing, soporte legal, etc.) que benefician a las entidades del grupo. Estos acuerdos han de distinguirse de otras formas de obtención y uso de bienes intangibles, tales como los contratos para la investigación (que implican la externalización de esta actividad a un tercero), y las transferencias del uso y otros beneficios de la actividad de I+D u otros resultados derivados de la actividad conjunta de entidades del grupo. Una característica importante de los ARCs es que constituye un «marco consensuado» entre entidades; por ello no podría inferirse automáticamente que en el país en que se desarrolla la actividad de I+D o cualquier otra que constituya el objeto del acuerdo, se vaya a crear otra entidad o establecimiento permanente para alguna o algunas de las entidades participantes[67].

Es necesario diferenciar los ARCs de aquellos supuestos en los que una entidad del grupo presta a otra u otras entidades asociadas servicios de cualquier tipo, como sería el caso de centros de servicios de la empresa multinacional que ejecutan los trabajos de I+D o gestionan y protegen los activos intangibles de una parte o del conjunto del grupo. En estas circunstancias nos encontramos en el ámbito de los «servicios intragrupo» con todo el conjunto de pautas valorativas y de adecuación específica al principio de libre competencia (ver el Capítulo VII de las DPT sobre las «Consideraciones Especiales para los Servicios Intragrupo)[68].

Lo que diferencia a un ARC de cualquier otro tipo de acuerdo intragrupo es que la compensación parcial o total que las partes tienen como objetivo obtener del acuerdo

---

[65] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, pp. 1115-1116, pp. 1116-1117.

[66] Pfo. 8.10.

[67] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 300.

[68] CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «Particularidades: Los acuerdos de reparto de costes», en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), CISS, Valencia 2009, 677 págs., pp. 241-268, p. 245.

ISBN: 978-84-7777-556-0

es el beneficio mutuo y proporcional esperado y que deriva de la puesta en común de los recursos y capacidades de cada participante[69].

Además, y esto es especialmente visible en los llamados ARCs de desarrollo de activos («*Development CCAs*»), los partícipes están de acuerdo en compartir las consecuencias favorables o desfavorables de los riesgos asociados a los posibles resultados beneficiosos del acuerdo de que se trate. Por ello, podemos hacer una distinción entre, por ejemplo, el otorgamiento de una licencia intragrupo, en que el licenciante ha soportado el riesgo aparejado al desarrollo del intangible y espera recibir una compensación a través de los cánones por la licencia una vez que el intangible ha sido desarrollado totalmente y un ARC para desarrollar un intangible. En un ARC todas las partes hacen aportaciones y comparten las consecuencias derivadas de los riesgos derivados del desarrollo del intangible y deciden que cada uno de ellos, a través precisamente de esas aportaciones, adquiera un derecho sobre el citado intangible[70] (obviamente en caso de que finalmente cobre existencia).

Dada la dificultad que entraña en ciertos casos diferenciar entre un acuerdo de servicios intragrupo que no implique la creación de propiedad intelectual y un ARC de servicios, el Informe del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE señala las siguientes notas comparativas[71] :

- Un ARC es un acuerdo para compartir costes, riesgos y beneficios en el que todos los partícipes contribuyen bien en metálico bien en especie; un acuerdo para la provisión de servicios intragrupo se limita a la provisión o adquisición de un servicio por parte de los miembros del grupo multinacional. El riesgo de no proveer el servicio satisfactoria y eficientemente para el cliente es soportado, habitualmente, por el proveedor del servicio.
- Si un partícipe se incorpora o abandona el ARC, las participaciones deberían reajustarse de acuerdo con el principio de libre competencia. La finalización o la extensión de un acuerdo de provisión de servicios intragrupo a otras partes no tiene, por lo general, implicación alguna para los otros receptores de los servicios.
- En un ARC, teniendo en cuenta que todos los partícipes contribuyen a una actividad común y comparten los costos y las aportaciones reflejan los beneficios esperados, por lo general, las aportaciones al acuerdo se valoran por su costo. En un acuerdo para la provisión de servicios intragrupo el beneficio que el proveedor carga al usuario del servicio es un elemento clave del acuerdo. Ahora bien, aquí podríamos decir que esta diferencia puede no ser tal si las aportaciones al ARC se realizan por su valor y no por su coste.

---

[69] Pfo. 8.12.

[70] Pfo. 8.12.

[71] EU Transfer Pricing Forum, *Draft Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP)*, 7 June 2012, 21 págs., p. 5-6.. *Vid.* Van Stappen, Dirk, «EU Joint Transfer Pricing Forum: Final Report on Cost Contribution Arrangements», Tax and Accounting Center, BNA, 2013, 10 págs., p. 3.

— En un ARC la asignación de costos se basa en los beneficios esperados por cada partícipe mientras que en un acuerdo de provisión de servicios el criterio de asignación se basa en la amplitud con que cada entidad ha solicitado o recibido o tiene derecho a los servicios.
— Por último, los ARCs adoptan, y es conveniente que tengan, la forma escrita para ser aceptados por las administraciones tributarias y en ciertos estados miembros han de constar obligatoriamente por escrito. Los acuerdos de servicios intragrupo, en la práctica, no siempre adoptan la forma de un acuerdo escrito y se limitan a una relación directa entre el proveedor y el usuario del servicio. En ellos debería ser posible demostrar que desde el punto de vista del proveedor el servicio se ha prestado y desde el punto de vista del receptor que el servicio le proporciona un valor económico o comercial que contribuya a mejorar o mantener su posición en el mercado[72].

A pesar de lo dicho, las modificaciones realizadas en las DPT derivadas del Plan BEPS (Acciones 8-10 y en relación con este tema la primera de ellas fundamentalmente), parecen, en el sentir de algunos expertos, ir por la vía de alinear los resultados de los ARCs a efectos de precios de transferencia con aquellos surgidos al margen de la utilización de este tipo de acuerdos (licencias cruzadas, intangibles difíciles de valorar, etc.), lo cual contradice el carácter de estos acuerdos que tienen una forma legal diferente a lo que podrían ser una serie de transacciones para la provisión de servicios y licenciamiento cruzado de propiedad intelectual, que conllevan también consecuencias económicas diferentes. Este carácter específico de los ARCs estaba perfectamente reflejado en las DPT de 2010, y no parece verse reflejado en las actuales DPT y si el tratamiento que se pretende es uniformarlo con el de resto de transacciones similares intragrupo, las ventajas prácticas de aquéllos se verán significativamente reducidas[73].

Algunas de las modificaciones realizadas implican una mayor carga administrativa y un incremento de las posibilidades de inspección: la determinación de quiénes sean los partícipes se une a los requisitos de ejercer el control sobre los riesgos y tener la capacidad financiero de asumirlos. Otros cambios tienen mayor calado porque implican un cambio sobre el anterior concepto de ARCs poniendo en cuestión los acuerdos ya existentes así como la posibilidad de establecerlos en el futuro: cada aportación (especialmente las aportaciones en curso), han de medirse por su valor y no por el costo; los pagos compensatorios también han de determinarse con base en el valor y no en

[72] DPT Capítulo VII, Párrafo 7.6.

[73] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 3. Los autores traen a colación una entrevista con el jefe de la Unidad de Precios de Transferencia de la OCDE, Andrew Hickman, quien dijo que el hecho de que hubiera un capítulo separado sobre ARCs podría dar la impresión de que existe un marco de análisis diferenciado para estos acuerdos, pero esa impresión es errónea.

ISBN: 978-84-7777-556-0

el coste[74]. Esto significa que bajo las nuevas DPT habrá de revisarse y ajustarse el mecanismo para determinar los pagos compensatorios, lo que puede conllevar diferencias significativas de valoración de estos pagos respecto al método anterior y además será difícil determinar para las compañías el valor de las aportaciones en curso en caso de ARCs de desarrollo[75].

2.4. Los partícipes en un ARC

Hemos visto anteriormente (Introducción) los derechos (jurídicos/económicos) que tienen los partícipes en los resultados de un ARC que es un proyecto común por lo que todos ellos han de conocer la actividad y el objeto del proyecto, las cláusulas contractuales y tener acceso a los trabajos en curso, a los cálculos de las respectivas aportaciones y a los beneficios estimados a obtener en el futuro. Esta condición de partícipes es radicalmente distinta de cualquier otra derivada de una contribución limitada al proyecto en virtud de la cual se subcontrata un determinado servicio o trabajo con la correspondiente contraprestación y que se pueda concertar con empresas vinculadas o con empresas independientes. Al margen de la relevancia del servicio o trabajo, en ese caso no habría una puesta en común ni asunción de riesgos en relación con el proyecto por lo que la relación se agotaría con el cumplimiento del contrato[76].

El concepto de beneficio mutuo es esencial en un ARC. Por ello solo podrá considerarse como partícipe en un ARC aquella parte que tenga una expectativa razonable de que recibirá un beneficio de la consecución de los objetivos de la actividad del ARC, y no que solo derive del hecho de que esa parte desarrolle todo o parte de la actividad en que consista el acuerdo. El beneficio puede consistir en la explotación de sus derechos en los activos tangibles o intangibles, o en el uso de los servicios prestados a través del acuerdo. Una entidad que sólo lleve a cabo la actividad base del acuerdo pero

---

[74] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 3. También es cierto que, como señalan estos autores, las DPT de 2010 no distinguían explícitamente entre aportaciones «preexistentes» y «corriente» o en curso, sin embargo, en el práctica algunos de los ARCs existentes ya distinguían entre diferentes aportaciones en sentido de que las aportaciones de activos preexistentes ya se habían calculado por su valor mientras que las aportaciones en curso se valoran por su coste. Esto significa que las nuevas DPT2017 no tendrían por qué afectar mucho la práctica común referente a la valoración de las aportaciones preexistentes pero sí a las aportaciones en curso.

[75] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 6. El ejemplo 4 incluido en el Anexo al Capítulo VIII (CCA) de las DPT (p. 602), referido a un ARC de desarrollo de intangibles entre dos entidades, señala que la valoración de la aportación de la entidad que aporta personal de I+D debería hacerse de acuerdo con la guía del Capítulo VI (Intangibles) y probablemente estaría basada en el valor anticipado del intangible futuro a producir bajo el ARC, menos el valor de la aportación financiera realizada por la otra entidad.

[76] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438, p. 406.

que no reciba un derecho sobre los resultados derivados del mismo, no podría ser considerada como partícipe sino como un proveedor de servicios a dicho ARC. Como tal proveedor habría de recibir unan contraprestación adecuada de acuerdo con el principio de libre competencia. Igualmente, no podría considerarse a una parte como partícipe en un ARC si no es capaz de explotar de alguna forma los resultados de un ARC en su propio negocio[77]. Esa capacidad para explotar su interés en el ARC puede ser directa o indirecta, por ejemplo a través de contratos de licencia o de ventas a otras empresas, vinculadas o no[78]. Por ello, es consustancial a un ARC la existencia de una necesidad común a todos los partícipes a la que esta fórmula contractual aporta una respuesta susceptible de beneficiar a todos ellos. De estas premisas destacan dos elementos esenciales en un ARC: el beneficio mutuo de todos los partícipes y la fijación de su respectiva contribución en función de las mejoras o beneficios que cada uno espera obtener del acuerdo en el futuro[79].

La participación proporcional de cada partícipe en el total de contribuciones al ARC ha de ser acorde con la parte proporcional de cada partícipe en los beneficios esperados que, como veremos, han de determinarse al comienzo del acuerdo. Lo que diferencia las aportaciones a un ARC de otras formas habituales de transferencias intragrupo es que parte o toda la compensación planeada por los partícipes está relacionada con los beneficios esperados por cada uno de la puesta en común de recursos y habilidades[80]. Por ejemplo, supongamos que tres entidades de un grupo multinacional que venden un producto en el mismo mercado regional en que los consumidores tienen preferencias similares, pretenden realizar una campaña de marketing y publicidad conjunta a través de un ARC. Un cuarto miembro del grupo coopera en la realización de la campaña pero él no vende el producto en mercado alguno. Este cuarto miembro no podría ser considerado como partícipe en el acuerdo, porque no tendría ninguna expectativa razonable de beneficiarse o explotar el resultado de los beneficios esperados del acuerdo. Los otros tres partícipes en el ARC tendría que compensar al cuarto miembro del grupo a través del pago correspondiente por los servicios de publicidad prestados de acuerdo con el principio de libre competencia[81]. Obviamente dado que cada partícipe en el ARC es propietario directo y separado del resto, del beneficio que surge de ese acuerdo, podrá obtener dichos beneficios directamente sin intermediario alguno y sin que tenga que pagar

---

[77] Pfo. 8.14.

[78] Gelin, Stéphane, «Cost contribution agreements», in *Transfer Pricing Manual*, Gareth Green (ed.), BNA, London, 2008, pp. 240-266, p. 248.

[79] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438., p. 406.

[80] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 300. Como ejemplo recogido por los autores de la administración tributaria de Nueva Zelanda,

[81] New Zeland Inland Revenue Department, 12 *IRD Tax Information Bulletin*, 10 October Appendix Transfer Pricing Guidelines, p. 75 (2002).

ISBN: 978-84-7777-556-0

compensación alguna a nadie por ello. Es decir, el partícipe no es un licenciatario que deba pagar un canon por los beneficios obtenidos. Dado que bajo el ARC el partícipe es propietario de los beneficios, no existe transmisión alguna que deba ser gravada; el partícipe tiene un derecho inmediato a su participación en la propiedad tangible o intangible resultante de la actividad llevada a cabo con arreglo al ARC.[82]

De la misma forma, una parte no podría ser considerada como partícipe en un ARC si no se tiene la capacidad financiera para asumir los riesgos específicos que derivan del acuerdo, no se ejerce el control sobre dichos riesgos que asume bajo dicho acuerdo y no tiene la capacidad financiera de asumir dichos riesgos, ya que esta parte, teniendo en cuenta las funciones que efectivamente realiza, no tendría derecho a compartir el resultado objeto del ARC[83]. Esto supone que el partícipe tiene que tener:

- La capacidad para tomar la decisión de asumir o rechazar la oportunidad cargada de riesgos que implica la participación en un ARC y que, de hecho, debe de ejercer dicha función de toma de decisiones; y además
- la capacidad de tomar decisiones sobre si es necesario reaccionar y en qué forma a los riesgos asociados con esa participación, y además ha de ejercer de hecho esa función de toma de decisiones.
- Por otra parte, los partícipes en un ARC no tienen por qué realizar las actividades de mitigación del riesgo que sean necesarias en el día a día de la actividad que constituye el acuerdo. Si esa actividad no se realiza por las partes del ARC, en cualquier caso tienen que

  - tener la capacidad de determinar los objetivos de esas actividades de minoración del riesgo a realizar por un tercero;
  - decidir otorgar la confianza a ese tercero para que realice las funciones de minoración de riesgos,
  - calcular/estimar/valorar si los objetivos se cumplen adecuadamente, y
  - decidir la adaptación o finalización del acuerdo, en caso de que sea necesario.

Por otra parte y de acuerdo con los principios de una prudente gestión de negocios, el alcance y amplitud de los riesgos del acuerdo determinarán también el alcance, la capacidad y control necesarios para ser partícipes[84].

Es necesario resaltar que las aportaciones de los partícipes no tienen por qué ser de la misma naturaleza. Pueden realizar actividades muy diferentes de I+D; o una de las partes, por ejemplo, puede aportar la propiedad de ciertos activos mientras otras aportan su actividad de I+D.

---

[82] Holmes, Carin and Holmes Kevin, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313, p. 300

[83] Pfo. 8.15.

[84] Pfo. 8.15. Las DPT remiten a los párrafos 6.60-6.64 DPT para valorar si una parte suministradora de fondos tiene la capacidad funcional de ejercer el control sobre los riesgos financieros ligados a su aportación al ARC y si realmente ejecuta dichas funciones.

Esto significa que, cuanto mayor es el riesgo-desarrollo ligado las actividades de desarrollo realizadas por la otra parte, y el riesgo asumido por la primer parte sea más próximo-cercano a ese riesgo-desarrollo, más capacidad necesitará la primera parte de valorar el progreso de desarrollo del intangible y las consecuencias de este progreso para el logro de los beneficios esperado, y más necesitará esta primera parte ligar-anudar su toma de decisiones real necesaria para sus aportaciones continuadas al ARC a los desarrollos operativos clave que pueden impactar los riesgos específicos que asume bajo el ARC. En este aspecto, un ARC de desarrollo de activos en que los beneficios son inciertos y lejanos en el tiempo, dará lugar, probablemente a un mayor número de riesgos que un ARC de servicios, que da lugar a beneficios presentes[85].

Como queda dicho anteriormente, los partícipes en un ARC no tienen por qué desarrollar con personal propio todas y cada una de las actividades del acuerdo. Las actividades se pueden externalizar en cuyo caso, los partícipes deberían de reunir individualmente cada uno, los requisitos necesarios para ejercer el control sobre los riesgos específicos que ellos asumen en el ARC. Estos requisitos incluyen el ejercicio del control sobre las funciones externalizadas por al menos uno de los partícipes. Cuando el objetivo del ARC sea el desarrollo de un intangible, al menos uno de los participantes en el acuerdo ha de ejercer el control sobre las funciones fundamentales de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación (DEMPE) que se externalicen[86].

2.5. La participación en los beneficios esperados de la participación en un ARC

La parte proporcional de los beneficios esperados podría estimarse con base en los ingresos adicionales previstos que se vayan a generar, o en los costes ahorrados o cualquier otro beneficio que se reciba por cada partícipe resultante del acuerdo. Sin embargo en la práctica es más habitual utilizar criterios objetivos de asignación de beneficios[87]. Entre los criterios posibles cabe mencionar el volumen de ventas el número de unidades utilizadas. Producidas o vendidas, el beneficio bruto o el beneficio de explotación, el número de asalariados, el capital invertido, etc. La preferencia de un criterio de reparto frente a otros depende de la naturaleza de la actividad el ARC y de su grado de correlación con las rentas o ahorros que esperan obtenerse del mismo[88].

---

[85] Pfo. 8.16.

[86] Pfo. 8.17.

[87] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 13.

[88] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, pp. 286-287. La estimación podría efectuarse en función del incremento previsto de las ventas futuras de cada uno de los partícipes o del ahorro que cada uno espera obtener. Así, se considera que, tratándose de un proyecto de I+D un criterio válido podría ser el ponderar las ventas estimadas del nuevo producto o la corriente de cánones futuros que pueda genera a cada partícipe la cesión de la tecnología proyectada. *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «Particularidades: Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coordinador), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, CISS, Valencia, 2009, 677 págs., pp. 241-268, p. 245.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las DPT aceptan de alguna forma esta práctica y realizan una diferenciación inicial, aunque no muy drástica, respecto a los ARCs de servicios y los de ARCs desarrollo. Respecto a los primeros se utilizan habitualmente unos criterios de asignación objetivos tales como ventas (facturación), beneficios, unidades utilizadas, producidas o vendidas, número de trabajadores, etc.[89]. Para el caso de ARC de desarrollo de activos, en que una parte importante o bien todos los beneficios del acuerdo se espera que se materialicen en el futuro y no solo en el año en que se incurre en los costos de que se trate, la atribución de las aportaciones tendrá que tener en cuenta proyecciones sobre la participación en beneficios de los partícipes[90].

El uso de proyecciones puede suponer dificultades para la administración tributaria tanto a la hora de verificar las presunciones sobre las que se han hecho dichas proyecciones como cuando esas proyecciones son sustancialmente diferentes a los resultados reales. El problema se acentúa cuando la actividad del ARC finaliza varios años antes de que los beneficios esperados se materialicen realmente[91]. Por ello las DPT señalan que sería conveniente, especialmente en estos casos en que la materialización de beneficios se realiza en el futuro, el prever en el acuerdo posibles ajustes de las aportaciones proporcionales a lo largo de la vida del acuerdo, que reflejen los cambios en las circunstancias que impliquen cambios en la participación en beneficios. En el caso de que la participación real en beneficios difiera acusadamente de los proyecciones, la administración tributaria podría plantearse si las proyecciones habrían sido aceptables y admitidas por entidades independientes en las mismas circunstancias pero (y esto es importante de remarcar) sin que se pueda realizar un análisis retrospectivo[92].

En este sentido el Informe del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia señala que dado que los ARCs son acuerdos basados en beneficios esperados, y teniendo en cuenta que a menudo tienen una larga duración, las partes independientes podrían incluir una cláusula permitiendo la revisión cada cierto tiempo de dos elementos: si los beneficios esperados están de acuerdo con los reales y si las aportaciones deberían o no ser modificadas en el futuro. Como dice el Informe, esto abre una discusión sobre si las aportaciones pueden ser adaptadas a la situación actual y si esta adaptación puede considerarse como una aplicación del principio de libre competencia o un uso impropio de evaluación retrospectiva. Para el Informe es claro que un ARC ha de examinarse tomando como referencia las previsiones sobre futuros beneficios basadas en las circunstancias económicas y comerciales existentes o razonablemente previsibles en el momento en que se produce el acuerdo. Por tanto, si un inspector

---

[89] Pfo. 8.19. Para los ARCs de servicios no generadores de intangibles las DPT sobre servicios intragrupo podrían ser perfectamente aplicables en materia de criterios de asignación de beneficios esperados. *Vid.* Pfo. 8.21 DPT; también *Vid.* EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 13.

[90] Pfo. 8.20.

[91] Pfo. 820.

[92] Pfo. 8.20 in fine.

considera que la proyecciones de beneficios eran razonables, las circunstancias futuras que afecten a las proyecciones iniciales no deberían conllevar un ajuste retroactivo de las aportaciones. Sin embargo, si existen circunstancias imprevistas o imprevisibles, que puedan afectar las previsiones iniciales de beneficios (o ahorros futuros), habría de cuestionarse si en esa hipótesis partes independientes habrían estipulado un ajuste o la renegociación del acuerdo[93].

2.6. Ajustes

Cualquiera que sea el método utilizado para el cálculo de la participación relativa de cada partícipe en los beneficios esperados, pueden ser necesarios ajustes para tener en cuenta las diferencias entre la participación esperada y la realmente percibida por los partícipes. El ARC debería de prever la revisión periódica de aportaciones en relación con la participación en beneficios revisada a fin de determinar si las aportaciones futuras deberían de ser ajustadas en consonancia. Dicho de otra forma, los criterios de asignación más significativos de un ARC pueden variar a lo largo del tiempo, conduciendo a ajustes prospectivos de los beneficios y aportaciones. Estos ajustes pueden reflejar bien el hecho de que las partes tengan una información más fiable sobre circunstancias previsibles (pero inciertas) según va pasando el tiempo, o sobre la eventualidad de que ocurran sucesos imprevistos[94].

2.7. Los costes a repartir y el valor de la aportación de cada partícipe

Los costes que es necesario repartir entre los partícipes en un acuerdo equivalen a la suma total del valor (o cantidad si es en metálico) de la aportación de cada partícipe al acuerdo. La cuestión es determinar el valor de cada contribución y calcular el valor de todas ellas, a compartir entre los partícipes.

Las aportaciones a un ARC pueden ser de muy diversa naturaleza. En el caso de ARCs de servicios consistirán fundamentalmente en la prestación de los servicios en cuestión. En el caso de ARCs de desarrollo de activos, las aportaciones habitualmente incluyen la realización de actividades de desarrollo (I+D, marketing) y otras aportaciones adicionales al acuerdo como activos o intangibles ya existentes. En cualquier caso, todas las aportaciones (las de activos ya existentes como las demás) tienen que identificarse y valorarse de acuerdo con el principio de libre competencia[95], siendo éste uno de los elementos en que las nuevas DPT difieren de las anteriores.

---

[93] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 15.

[94] Pfo. 8.22.

[95] Pfo. 8.24. Las DPT señalan también (pfo. 8.26) que a la hora de valorar las aportaciones habrá de diferenciarse entre aportaciones «de valor preexistente» de las aportaciones corrientes (o actuales). Un ejemplo de las primeras sería la aportación de una tecnología ya patentada por uno de los partícipes. Esta tecnología habría de valorarse de acuerdo con las directrices de los capítulos I-III y el Capítulo VI de las DPT.

En cambio, la actividad de I+D realizada bajo el ARC por algún partícipe constituiría una «aportación corriente o actual», que habría de valorarse según las directrices de los Capítulos I-III, VI y VII con la particularidad de que la compensación (o el precio de mercado) basada en el reembolso del coste más un

ISBN: 978-84-7777-556-0

La adecuación al principio de libre competencia implica que la parte proporcional de cada partícipe en las aportaciones totales sea coherente con su parte proporcional en el conjunto de los beneficios esperados[96]. Y como el valor de cada aportación ha de ser coherente con el valor que le atribuirían entidades independientes en circunstancias similares, de acuerdo con el principio de libre competencia, habrá de calcularse a la fecha de la aportación[97].

Efectivamente, la valoración de las participaciones en el beneficio razonablemente esperado es uno de los elementos clave de un ARC y constituye la base para el cálculo de cada aportación. Tal como dice el Informe del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE sobre ARCs mencionado, el sistema de asignación podría estar basado en los costes estimados que se ahorrarán por cada partícipe pero es más habitual el uso de criterios de asignación que determinen dicha aportación. Como hemos señalado anteriormente, en el caso de ARCs sobre servicios que no generan intangibles el Informe señala que pueden usarse los criterios que recogen las Directrices del Foro Conjunto sobre Servicios Intragrupo a la hora de seleccionar, justificar y aplicar estos criterios[98].

No hay una regla única para determinar si un criterio de reparto es apropiado o no pero siempre ha de haber una relación directa con los beneficios estimados de cada partícipe. La estimación podría hacerse también en función del incremento previsto en las ventas futuras o del ahorro que cada uno espera obtener. Si se trata de un ARC de desarrollo de activos, un criterio válido podría ser el ponderar las ventas estimadas del nuevo producto a obtener o la corriente de cánones futuros que pueda genera a cada partícipe la cesión del producto. En algunas ocasiones se puede utilizar un criterio más sencillo como las ventas de cada partícipe.

En cualquier caso, la regla general instaurada por las nuevas DPT es que todas las aportaciones han de calcularse por su valor aunque se admite por las DPT que sería más manejable por los contribuyentes el valorarlas por su coste, sobre todo en los ARC de desarrollo de activos[99]. Las DPT prevén que en caso de que se valoren por el coste, las aportaciones de elementos o factores de producción ya existentes habrían de valorarse teniendo en cuenta el coste de oportunidad que supone el compromiso adelantado de aportar recursos al ARC[100]. Esta cuestión no era tenida en cuenta en las anteriores DPT, pero resulta de todo punto lógico que en la valoración de aportaciones se

---

margen de beneficio moderado no reflejaría el valor anticipado de la aportación del equipo de investigación en todos los casos (según el párrafo 6.79). Respecto a la valoración de las aportaciones funcionales actuales al ARC, se dice que su valor se ha de basar en el valor de las funciones realizadas como tal y no en el valor potencial que resulte de la aplicación de la tecnología en cuestión.

[96] Pfo. 8.23.

[97] Pfo. 8.25.

[98] EU Joint Transfer Pricing Forum, *Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property* (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 13, pfo. 33.

[99] Pfo. .8.27.

[100] Pfo. 8.27.

tengan en cuenta las opciones que cada partícipe tendría en cuanto a la utilización de los recursos dedicados al ARC. En este sentido, la valoración de una aportación consistente en la asignación al ARC de recursos ociosos de cualquier índole (humanos, activos) por un partícipe con esta sobrecapacidad productiva (reduciendo de esta forma su ratio de subactividad y obteniendo un ahorro global en términos de coste unitario de producto), no tendría por qué coincidir con la valoración que se otorgaría a otra aportación de otro partícipe con una utilización plena de sus recursos productivos. Por ello, el beneficio esperado de su participación en el ARC por uno y otro partícipe será probablemente distinto aun cuando la naturaleza y alcance de su participación fuere similar[101].

Otras dos cuestiones a tener en cuenta a la hora de valorar las aportaciones son[102]:

— el posible ahorro que puede tener el partícipe por la obtención de subvenciones o beneficios fiscales derivados de su actividad en I+D a través del ARC. NO hay una posición clara en las DPT por lo que habrá de tenerse en cuenta lo que harían partes independientes en circunstancias similares.
— La mayor o menor facilidad con la que las aportaciones podrían sustituirse. En el caso de aportaciones de intangibles ya creados que, por ejemplo, no derivaron en su explotación comercial, frente a otras aportaciones de equipos o simple financiación, habría de tenerse en cuenta en la valoración de las primeras su carácter único, frente a las segundas que podrían encontrarse en el mercado sin demasiados problemas

Las DPT señalan que el criterio del coste podría utilizarse por razones prácticas para medir el valor relativo de aportaciones de elementos no existentes con anterioridad al ARC. Esto ocurrirá cuando la diferencia entre el valor y el costo sea insignificante. Las DPT parecen pensar que esto podrá ocurrir con más frecuencia en el caso de ARCs de servicios. Sin embargo, cuando, por ejemplo las aportaciones sean de naturaleza diversa e incluyan una combinación de servicios diferentes y/o intangibles u otros activos, estimar las aportaciones actuales por su coste probablemente no sea muy fiable para calcular el valor de las aportaciones relativas de los partícipes y puede dar lugar a resultados alejados del principio de libre competencia[103]. En el ejemplo 1 propuesto en las DPT, en que dos empresas suministran servicios por el mismo coste pero con diferente valor, se subraya que solo la determinación de las aportaciones por su valor y no por su coste conducen al mismo resultado que se habría obtenido si estas empresas hubieran suministrados sus servicios recíprocamente fuera del marco de un ARC[104].

---

[101] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, pp. 286-287, pp. 285-286.

[102] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, pp. 286-287, pp. 285-286.

[103] Pfo. 8.28.

[104] Anexo al Capítulo VII, Ejemplo 1, pfo. 7,p. 599.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En este sentido, el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia en lo referente a Servicios que no generan intangibles, sostiene que para los ARCs referentes a este tipo de servicios se presume que la diferencia entre la valoración a precio de coste y a precio de mercado es muy pequeña por lo que se recomienda la valoración de las aportaciones por su coste, por una simple razón práctica[105].

En el caso de ARCs de desarrollo, la valoración de aportaciones actuales por su coste normalmente no constituye una buena base para la aplicación del principio de libre competencia. Las DPT toman con mucha cautela el hecho de que puedan existir en el mercado ARCs que valoren las aportaciones por su coste, lo que, como hemos visto anteriormente, choca con el sentir de muchos profesionales especialistas en la materia[106].

Debido a que las aportaciones se basan en los beneficios esperados, en caso de que para valorar las aportaciones actuales se permita tomar como base el reembolso de costos, el análisis debería estar basado inicialmente en los costes presupuestados. Esto no implica que los costes hayan de quedar fijados desde el inicio porque el marco presupuestario puede irse acomodando según la variación de ciertos factores como, por ejemplo, la variación en los niveles de demanda (por ejemplo, así los costes presupuestados se pueden reflejar como un porcentaje fijo de las ventas reales). Además es probable que existan diferencias entre los costes presupuestados y los costes reales a lo largo de la vida del ARC, y éste tendrá que prever el tratamiento de dichas diferencias. Entre partes independientes no es habitual usar costes presupuestados sin prever los factores que se tienen en cuenta al establecer el presupuesto y cómo se van a tratar las circunstancias imprevisibles que puedan llegar a afectar esos factores. Teniendo en cuenta que no caben análisis retrospectivos, como hemos dicho, lo importante es señalar, en su caso, la razón por la que aparecen diferencias entre los costes presupuestados y los reales. Las diferencias pueden ser indicativas de la existencia de cambios en el ámbito de las actividades del acuerdo, lo cual puede que no beneficie a todos los partícipes de la misma forma en que lo hacían las actividades inicialmente previstas en el ARC. En cualquier caso las DPT señala que en términos generales cuando se el coste se considera como forma apropiada de calcular las aportaciones de elementos no preexistentes al ARC lo más probable es que sea suficiente con utilizar los costes reales como base para ello[107].

En el mismo sentido el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE señala que como las aportaciones se basan en expectativas esto implica que se basan en cifras presupuestadas que se compensan en una fase posterior con base en las

---

[105] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 15-16, Pfo.42.

[106] Las DPT dicen que para el análisis de este tipo de ARCs, además de que haya que valorar todas las características económicamente relevantes de las transacciones involucradas, habrá de prestarse una atención especial a si en los ARCs entre entidades independientes que se puedan tomar como comparables existen otros pagos, por ejemplo pueden darse aportaciones compensatorias añadidas al reembolso de los costes. (Pfo. 8.28).

[107] Pfo. 8.29.

cifras reales. Mientras la compensación se haría generalmente de forma retroactiva, esto es, ajustando las cifras históricas, puede ser más apropiado por razones prácticas hacer el ajuste a futuro. Esto significa tener en cuent a posibles compensaciones en el año siguiente si los ajustes no se considera que tengan un impacto mayor[108].

2.8. La crítica al nuevo modelo de valoración de las aportaciones

Como crítica a la valoración que se realiza de las aportaciones por parte de las DPT, se ha dicho, con cierta razón, que las DPT realizan un «viaje circular» a la hora de señalar el camino para determinar la valoración de las aportaciones a un ARC. Primero, el análisis de las aportaciones se realiza basado en el valor de acuerdo con el principio de libre competencia. Segundo, el análisis funcional que conduce a esta determinación ha de seguir los principios recogidos a lo largo de todas las DPT y particularmente del Capítulo VI de las DPT (Intangibles) dado que el valor actual del posible intangible sirve para determinar las posibles aportaciones (8.25). Tercero, cuando la valoración de estos intangibles sea bastante incierta en el momento de la determinación de las aportaciones, habrá de solventar la cuestión planteándose qué habrían hecho otras pares independientes en circunstancias comparables lo cual nos lleva al punto de partida. Pero es que además, partes independientes podrían perfectamente realizar la valoración por el coste y no por el pretendido valor a efectos del principio de libre competencia cuando el valor del intangible sea incierto[109].

En este sentido se ha señalado que para ser coherente con el principio de libre concurrencia no es que la participación proporcional de cada partícipe en el ARC ha de ser coherente con su participación proporcional en los beneficios esperados sino al revés: la participación proporcional en los beneficios esperado es la que ha de ser coherente con la aportación proporcional en el total de las aportaciones a realizar al ARC. Es, por tanto, la participación de cada partícipe en el total de los beneficios esperados la que se deriva de un cálculo apropiado del valor de las aportaciones[110].

Desde otra perspectiva, se ha señalado que aunque este tipo de acuerdos pueden necesitar la aportación de determinados derechos preexistentes, recursos a capacidades de los partícipes[111], lo que siempre existirá en estos acuerdos es una obliga-

---

[108] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 13, pfo. 34.

[109] *Vid.* Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, pp. 1117-1118.

[110] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 115-119, p. 116.

[111] Como dice Penelle, los derechos preexistentes aportados implican costes pasados que ya están incurridos en el sentido económico. (*sunk costs*) y que ya no pueden recuperarse.. Estos costos se diferencian de los costos futuros que puede tener un negocio (como los que pueden derivar de decisiones sobre costes de la compra de stock o precios del producto). Los costes pasado están excluidos de la toma de decisiones futuras del negocio porque esos costes ya no variarán cualquiera que sea el resultado de la decisión que se adopte. Por tanto, en cuestión de toma de decisiones sobre inversiones, solo los costes potenciales futuros (*prospective costs*) importan, entendidos como costes futuros en que se puede incurrir

ISBN: 978-84-7777-556-0

ción de proveer fondos que razonablemente se espera que tengan como resultado la creación de un valor futuro. Esa obligación de financiación se traduce en los costes de desarrollo del intangible (CDI) y el valor creado adopta la forma de ingresos brutos de intangibles. También puede ocurrir que el valor creado se traduce en la reducción de costes de producción. Los costes de desarrollo del intangible son fijos (no varían con el nivel actual de ingresos). Los costes fijos afectan a los costes de capital del negocio (cuanto más grande sea la obligación de una inversión por euro/dólar de los ingresos brutos de intangibles esperados, más se incrementará el coste de capital.

Hemos dicho que el ARC es un acuerdo entre partes para adquirir la parte correspondiente de propiedad en una oportunidad de inversión, bajo las mismas condiciones económicas. Esto significa que no importa cómo se divida entre los partícipes la parte correspondiente al coste de desarrollo del intangible, cada uno de ellos ha de afrontar el mismo coste de capital sobre su participación proporcional en el total de la inversión. Este es el sentido en el que un ARC es un acuerdo sobre compartir riesgos, o más específicamente compartir el riesgo asociado al mercado de la inversión[112]. A menos que el compromiso de financiación de la inversión se comparta en una proporción exacta en relación con la participación en los ingresos brutos esperados de los intangibles, el coste de capital resultante de cada partícipe será diferente, y también será diferente del coste de capital del total de la inversión. Esto viola el requisito de que todos los partícipes han de afrontar el mismo coste de capital (cuando los ingresos brutos esperados del intangible siguen siendo los mismos) por lo que, en condiciones de libre competencia, ningún inversos adoptaría la decisión de invertir.

Para PENELLE compartir las aportaciones por su valor en proporción a la parte proporcional en el reparto de beneficios medida por los ingresos brutos esperados de los intangibles conlleva generalmente a un resultado que no está de acuerdo con el principio de libre competencia, a menos que la asignación de aportaciones basada en el valor preserve el apalancamiento operativo de la inversión global, y esto sería la excepción y no la regla.

Como señalan algunas voces[113] realmente este nuevo enfoque de la OCDE conlleva dificultades añadidas.

— Cuando no es una (como en el ejemplo suministrado por las DPT) sino varias las empresas que aportan su actividad de I+D a un ARC, las diferencias en cantidad y calidad de esas aportaciones (ej. Cuando una de las empresas tiene un equipo técnico o investigador más cualificado que la otra u otras) habrán de reflejarse en la valoración relativa de cada aportación.

---

o modificar si se toman determinadas decisiones. *Vid.* Penelle, Philippe G., «Sharing Costs at Cost or at Value? The Economics of Cost Contribution Arrangements», 24 Transfer Pricing Report 240, Tax and Accounting Center, BNA, 25/6/205, 9 págs.

[112] Penelle, Philippe G., «Sharing Costs at Cost or at Value? The Economics of Cost Contribution Arrangements», 24 Transfer Pricing Report 240, Tax and Accounting Center, BNA, 25/6/205, 9 págs., p. 5.

[113] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs, p. 6.

— En caso de proyecto de I+D que conllevan varios años de investigación con un incertidumbre considerable, el resultado y el valor del intangible que constituye el objetivo de un ARC depende en gran medida de la posibilidad de su protección a través de una patente. El requisito de que el cálculo de la aportación se realice sobre el valor de dicho intangible ex ante, conlleva valoraciones periódicas (en función del desarrollo incierto a futuro de los resultados de la actividad de I+D) que son costosas, largas y además sometidas a un alto grado de incertidumbre, lo que las hace muy poco prácticas. Este sería el caso, por ejemplo de la industria farmacéutica.
— Por último, habría que añadir la necesidad de tomar en cuenta el riesgo relativo compartido por cada partícipe en el ARC.

Todos estos elementos pueden hacer prácticamente inviable un ARC de desarrollo y el hecho mismo de que las DPT no incluyan ningún ejemplo de valoración de aportaciones corrientes por más de una empresa que realice actividades de I+D, es ilustrativo de la dificultad que entraña[114].

En el caso de la industria farmacéutica, por ejemplo, en que el requisito de que las aportaciones se basen en el valor del intangible a obtener conlleva valoraciones periódicas de ese intangible que son costosas, largas y muy inciertas, lo que las hace poco viables desde el punto de vista práctico.

Debido a estas dificultades en la valoración de las aportaciones corrientes por su valor, establecer un ARC para el desarrollo de un intangible parece poco recomendable. De hecho las obligaciones administrativas podrían ser tal costosa como bajo el modelo de licencias cruzadas. Un beneficio potencial, podría ser la posibilidad de «netear» los pagos por cánones lo cual facilitaría y disminuiría el número de transacciones. El problema podría estar con los pagos por IVA. Sin embargo, establecer un ARC bajo la forma de licencias cruzadas, que se compensan unas con otras, sólo funciona para intangibles que ya son explotables bajo licencia. Para intangibles que no están todavía desarrollados (los intangibles difíciles de valorar, en la nomenclatura de las DPT) este modelo no funcionaría. Además las licencias cruzadas compensadas conllevan también la obligación de retenciones.

Otra forma de implementar un ARC de desarrollo con arreglo a las nuevas DPT sería determinar el valor de la actividad hacerlo a través de dos estadios paralelos de actividad. Al establecerse el ARC se establece una suerte de «consejo de toma de decisiones sobre I+D» del propio ARC que está compuesto por todas las empresas partícipes. el valor de los servicios de I´+D prestados podría calcularse con el método del coste incrementado (*cost plus*), con diferentes porcentajes de incremento en función de las diferencias cualitativas de las actividades desarrolladas. Sin embargo, el valor esperado

[114] Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs, p. 6. Lo cual, como dicen los autores, es llamativo por cuanto, como las DPT 2010 señalaban (8.6), este tipo de ARCs son quizás los que más se utilizan en la práctica.

ISBN: 978-84-7777-556-0

del intangible que se pretende conseguir puede ser superior al valor tenido en cuenta aplicando un incremento a los costes. Como el «Consejo» del ARC toma las decisiones, coordina las aportaciones y por tanto crea las sinergias y además soporta los riesgos, tendría derecho a percibir el beneficio residual derivado del desarrollo del intangible. En un momento posterior, como todos los partícipes son parte de dicho consejo, podría aplicarse el método del beneficio compartido para repartir dicho beneficio residual. Serían de aplicación las DPT en cuanto al método del reparto de beneficios y también muy probablemente las directrices referentes a la valoración de intangibles difíciles de valorar. Ello no impide que siga siendo necesario reevaluar periódicamente el beneficio residual esperado y por tanto el valor esperado del intangible a desarrollar lo que, obviamente sigue conllevando una carga administrativa considerable[115].

Se puede concluir, por tanto, que en materia de los ARCs existentes existe una incertidumbre considerable porque no se sabe en qué medidas les afectarán las nuevas DPT (lo cual dependerá de las administraciones actuantes y, en el caso vasco, tienen la facultad de interpretación autónoma…). Bajo una interpretación dinámica del Art. 9 OCDE MC y, por derivación de las propias DPT las nuevas directrices podrían considerarse como una mera clarificación de las normas existentes sobre ARCs más que un cambio sustancial por lo que serían directamente aplicables sin más,[116] lo cual yo entiendo que es más que discutible.

2.9. Los pagos compensatorios

La proporcionalidad entre las aportaciones de los partícipes y su participación en los beneficios esperados de un ARC ha de mantenerse a lo largo de la vida del acuerdo, como hemos visto anteriormente[117]. En caso de que esta proporcionalidad se pierda durante la duración del acuerdo, las aportaciones hechas por alguno o algunos de los partícipes serán inadecuadas, por lo que será necesario realizar un ajuste realizando (o imputando) un pago compensatorio. Este tipo de pagos aumentan el valor de la aportación del pagador y disminuyen la del que recibe el pago[118]. Este tipo de pagos serán el resultado, habitualmente, de la revisión periódica bien de la participación proporcional en los beneficios esperados y/o de del valor de las aportaciones[119].

---

[115] *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 7.

[116] Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs., p. 8.

[117] Ver también pfo. Ver 8.22.

[118] Pfo. 8.34.

[119] Pfo. 8.35. Como hemos visto anteriormente el ARC debería incluir en sus disposiciones la reevaluación periódica de las aportaciones en relación con la participación revisada a su vez de los beneficios para determinar si, en consecuencia, las contribuciones futuras de los participantes deberían ajustarse también.(Pfp- 8.22).

El pago compensatorio tiene por objeto ajustar a la baja la contribución excesiva de al menos uno de los partícipes y a la vez ajustar al alza la aportación de los partícipes que se comprobado que es inadecuadamente baja. Igualmente surgirán ocasiones en que los hechos y circunstancias reales serán diferentes a las previsiones iniciales y será necesario reajustar los términos del ARC. Por ello, es necesario incluir en el acuerdo cláusulas de salvaguarda, habituales en ARC entre empresas independientes. Así, si un partícipe acaba soportando la mayor parte de los costes y riesgos y sólo espera beneficiarse de una parte de los resultados, lo lógico es que el resto de partícipes le hagan pagos compensatorios para reequilibrar la situación[120].

En cualquier caso, teniendo en cuenta que las nuevas DPT señalan que las entidades han de valorar sus aportaciones corrientes por su valor y no por su coste, aquéllas tendrán que revisar y ajustar sus mecanismos para determinar los pagos compensatorios correspondientes[121]. A efectos prácticos, existirán muchas dificultades para el cálculo de estas aportaciones en casos de ARCs de desarrollo de activos[122]. Tomando como base el ejemplo 4 del Anexo al capítulo sobre ARCs de las DPT, para calcular el valor de las aportaciones de cada partícipe en un ARC de desarrollo que suministra actividades corrientes de I+D habría de calcularse con base en el valor anticipado del intangible que se espera producir menos el valor de las aportaciones de la otra compañía[123]. Esto implica que habrían de valorarse con base en el beneficio adicional o el ahorro de costes esperado por el desarrollo de esas actividades, según se subraya cuando se dice que la compensación basada en un reembolso del coste más un porcentaje modesto o moderado, no refleja este valor anticipado de la aportación de los servicios de I+D, o de su precio según el principio de libre concurrencia en todos los casos[124]. El valor anticipado del intangible probablemente estará basado en los beneficios futuros esperados o los costes ahorrados derivados de la aplicación y explotación del intangible. Esto significa que para el ARC todos los intangibles que sean su objeto de desarrollo habrán de valorarse *ex ante*, lo que conlleva una incertidumbre significativa porque en esta actividad de I+D se ignora si el proyecto tendrá éxito o no. Para estos casos podrían utilizarse las guías establecidas para los intangibles difíciles de valorar en el Capítulo VI de las DPT.

---

[120] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438, p. 407.

[121] Ver ejemplo 1 del Anexo al capítulo VIII de las DPT, señalado anteriormente.

[122] Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs, p. 6.

[123] Ejemplo 4, Anexo al Capítulo VIII, OECD TPGL, pfo. 18, p. 602

[124] Pfo. 8.26. *Vid.* Van den Brekel, Von Grambusch, Laurette, Lievenbruck, Matthias and Molitor, Vera, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs, p. 6.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es de señalar que puede ser la propia Administración tributaria la que exija estos pagos cuando la valoración de las aportaciones de activos o servicios realizada al momento de la aportación se ha hecho incorrectamente, o la participación en los beneficios esperados se ha calculado erróneamente; por ejemplo cuando el criterio de asignación fijado (o modificado) para un cambio de circunstancias no reflejara adecuadamente la participación proporcional en los beneficios esperados. Habitualmente, el ajuste se hará mediante la realización o imputación de un pago compensatorio de un partícipe a otro u otros por el período de revisión correspondiente[125]. Las DPT dan a entender que esta revisión de las aportaciones y participación en beneficios esperados habrá de hacerse anualmente aunque para el caso de los ARC de desarrollo de activos señalan que si existe un desajuste visible solo durante un año, la administración no debería realizar ajuste alguno, sino que el análisis ha de hacerse a lo largo de un número de años, siendo de aplicación en este caso lo dispuesto con carácter general en el capítulo dedicado al Análisis de Comparabilidad (3.75-3.79). Por otra parte, es posible realizar pagos compensatorios diferentes (separados) por aportaciones de elementos preexistentes al acuerdo y pagos compensatorios por aportaciones corrientes. También sería posible y quizá sea más fácil de gestionar y administrar, hacer un pago compensatorio global por todo tipo de aportaciones[126].

2.10. La crítica al modelo de pagos compensatorios

Como hemos señalado anteriormente, para ser coherente con el principio de libre competencia no es que la participación proporcional de cada partícipe en el ARC ha de ser coherente con su participación proporcional en los beneficios esperados sino que la participación proporcional en los beneficios esperado es la que ha de ser coherente con la aportación proporcional en el total de las aportaciones a realizar al ARC. Es, por tanto, la participación de cada partícipe en el total de los beneficios esperados la que se deriva de un cálculo apropiado del valor de las aportaciones[127]. Pero en el esquema de las DPT el ajuste se va a producir en las aportaciones de los partícipes y no en sus respectivos beneficios. De hecho, esta es la única forma en que en última instancia se aplican los pagos compensatorios ya que incrementan el valor de la aportación del pagador y disminuyen el valor de la del beneficiario.

Se ha sostenido, como crítica a este modelo de pagos compensatorios, que el aumento o disminución del valor de una aportación, que se supone que ha sido establecida de acuerdo con el principio de libre competencia, violaría esta valoración previa de la aportación. Si ha sido establecida con base en el citado principio, el mecanismo de compensación debería incidir directamente en el aumento o disminución de la parte

[125] Pfo. 8.36.

[126] Pfo. 8.37.

[127] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, p. 1116.

proporcional de los beneficios de los partícipes[128]. Esto ciertamente puede ir más allá de una mera cuestión teórica. Por un lado, todo el sistema de aportaciones se base en la determinación de valor de cada partícipe con arreglo al principio de libre competencia y de acuerdo a las normas establecidas en las DPT; los valores asignados resultan de esta aplicación y los pagos compensatorios no deberían modificar estos valores de mercado. Por otra parte, la necesidad de ajustar la parte proporcional de cada partícipe en los beneficios podría indicar que los cálculos previos de las aportaciones no eran correctos o que aún necesitarían ajustes de comparabilidad. Pero incluso entonces, los pagos compensatorios no deberían reemplazar la correcta valoración de las aportaciones según los valores derivados del principio de libre concurrencia. De la misma forma en que los ajustes de comparabilidad (ver 3.47-3.54 DPT) no modifican las conclusiones a las que se llega a través del análisis de comparabilidad (Capítulo I de las DPT), el mecanismo de los pagos compensatorios no debería modificar los resultados del análisis del cálculo de las aportaciones realizado para todo el ARC, si está bien fundamentado en el principio de libre competencia. Los pagos compensatorios deberían incidir en la parte respectiva de los beneficios de cada partícipe en el ARC y no en las aportaciones supuestamente establecidas bajo el principio de libre competencia de acuerdo con las DPT. Dicho de otra forma, si las aportaciones están calculadas de acuerdo con el principio de libre concurrencia, ningún mecanismo más o menos «formulario» debería modificarlos más o menos arbitrariamente. Los ajustes similares a los de comparabilidad deberían limitarse a los resultados (es decir, a las partes proporcionales de los beneficios esperados) y, consecuentemente los resultados derivados del análisis de las aportaciones pueden tener que revisarse si la parte de cada partícipe en los beneficios no se corresponde con el pretendido valor de mercado de las aportaciones de esos partícipes[129].

2.11. La entrada, salida y terminación de un ARC

Las cuestiones inherentes a la entrada y salida de un ARC suelen ser problemáticas porque la valoración de los trabajos en curso y/o de las experiencias y capacidades y conocimientos específicos adquiridos de actividades pasadas del ARC son materias difíciles de analizar para cualquiera que tenga que someterlas a examen (ej. la administración tributaria).

La entrada en un ARC ya existente puede dar lugar a pagos compensatorios tanto del nuevo partícipe al resto de partes, como de éstas a aquél. Efectivamente, en caso de que una entidad entre a formar parte de un ARC existente, habrá lugar a un nuevo cálculo del valor de las aportaciones y de la participación en los beneficios esperados. El nuevo participante podrá participar en los resultados ya obtenidos por el ARC, como

[128] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, p. 1118

[129] Robillard, Robert, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119, p. 1119.

ISBN: 978-84-7777-556-0

por ejemplo, activos (tangibles o intangibles) ya finalizados o en curso de fabricación. Esto supone que los partícipes ya existentes transfieren parte de su participación en los resultados ya obtenidos al sujeto entrante. Bajo el principio de libre competencia esa transferencia habrá de compensarse adecuadamente. A esta compensación es a lo que denominamos un pago de entrada (*buy in payment*)[130]. Puede ocurrir también que sea el nuevo partícipe el que incorpora al ARC bienes tangibles o intangibles por lo que serían los partícipes ya existentes los que deberían realizar el correspondiente pago compensatorio al nuevo partícipe[131].

Los pagos de entrada y los posibles pagos compensatorios al nuevo partícipe podrían compensarse entre sí, aunque las DPT señalan que habrá de mantenerse un registro contable separado de cada uno de ellos y, entendemos que también a efectos fiscales. Si los otros partícipes hubieran aportado en su día activos intangibles ya desarrollados el pago de entrada debería corresponderse con la parte alícuota del valor de mercado de los activos en el momento de entrada del nuevo partícipe[132].

El importe mínimo del pago de entrada debería corresponder a la parte alícuota de los costes totales en que se haya incurrido hasta la fecha por el resto de partícipes en el acuerdo, una vez actualizados a la tasa de descuento que refleje el coste de oportunidad de los demás partícipes.

No siempre resulta procedente la existencia de un pago compensatorio cuando se da una nueva incorporación a un ARC existente. Es posible que los resultados de las actividades de un ARC carezcan de valor y por tanto el nuevo partícipe no adquiere derecho valorable alguno con ocasión de su entrada en el acuerdo.

Cuando un participante en un ARC lo abandona puede disponer en favor del resto de partícipes de su participación en los resultados ya obtenidos por el ARC (si es que existen, incluyendo los trabajos en curso). Esa transferencia habrá de compensarse también de acuerdo con su precio de mercado. El pago realizado por este concepto al participe que se va es lo que se denomina pago de salida.

No en todos los supuestos existirán pagos de salida. El ARC puede estipular que las partes renuncian a favor del resto de partícipes a cualquier derecho que pudiera corresponderles si unilateralmente abandonan el acuerdo; este tipo de cláusulas es común en los ARCs entre partes independientes. Por otra parte, puede ocurrir que la salida de uno de los partícipes implique una reducción de los beneficios esperados por el resto de partícipes. En este caso el pago de salida podría compensarse con el ajuste que provocaría en cada partícipe la reducción del beneficio esperado, siendo incluso posible, en hipótesis, que existan daños provocados por la retirada que superen el posible pago por la salida[133].

---

[130] Pfo. 8.44.

[131] Pfo. 8.45.

[132] Pfo. 8.45.

[133] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 2290-291.

Con carácter general no suelen existir cláusulas que recojan la obligación de pagos de entrada y/o salida en los ARCs de servicios, en los que los partícipes adquieren conjuntamente y pagan a medida que se utilizan los servicios sin generarse activos o derechos sobre los mismos, pero la ausencia de disposiciones específicas no impiden de entrada la existencia de pagos de entrada y salida para ajustar las proporciones relativas de las aportaciones que reflejen la posible modificación del reparto de los beneficios esperados cuando se produce una incorporación o una salida del ARC[134].

En materia específica de los ARCs relativos a servicios no generadores de intangibles, las dificultades para el análisis de los posibles pagos por entrada (o salida) serán mínimas. El posible fiscalizador de este tipo de compensaciones le puede ayudar plantearse las siguientes preguntas: ¿qué costes adicionales tendrán que pagar los partícipes cuando una entidad abandona o (excepcionalmente) cuando se une a un ARC? ¿Es el acuerdo en cuestión todavía viable después de la salida de la entidad? ¿Deberían ser estos nuevos factores (diferentes estructuras de costes, o competencias, capacidades o destrezas, o riesgos) ser compensados en dinero o simplemente conllevan una revisión de los beneficios esperados que conllevarán la adopción de nuevos criterios de asignación o aporta el nuevo partícipe un conocimiento específico nuevo?[135]. En cualquier caso, si el resultado de actividades anteriores desarrolladas bajo el ARC no tiene valor alguno, no habrá compensación alguna. Sin embargo, la entrada o salida en un ARC de una entidad llevará consigo un ajuste de la participación proporcional de cada partícipe[136].

La terminación de un ARC implica, desde el punto de vista del principio de libre competencia, que cada partícipe mantenga sus derechos sobre los resultados del acuerdo (si es que existen) en proporción a las aportaciones efectuadas a lo largo de la vida del acuerdo (incluyendo por tanto los pagos compensatorios, o bien que se le compense adecuadamente por la transferencia de esos derechos a los otros partícipes[137]. Es decir, debe asignarse a cada partícipe un derecho de propiedad o equivalente sobre los resultados de la actividad del ARD que se proporcional a su participación en las aportaciones realizadas ruante la vida del acuerdo, de forma similar a lo que sucedería en el caso de una disolución de una comunidad de bienes[138].

---

[134] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 291.

[135] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs., p. 16. Pfo. 44.

[136] EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs, pp 16-17.

[137] Pfo. 8.49.

[138] López de Haro Esteso, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 291.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.12. El tratamiento fiscal de las aportaciones, los pagos compensatorios y los pagos de entrada y salida

2.12.1. *Impuesto sobre sociedades*

Las DPT señalan que las aportaciones a un ARC, (incluyendo los pagos compensatorios y los pagos de entrada y salida), no requieren un tratamiento fiscal específico, es decir, recibirán el mismo tratamiento que correspondería a esas aportaciones si fueran hechas fuera de un ARC para llevar a cabo la misma actividad que la realizada bajo el ARC (en el caso de aportaciones y pagos compensatorios)[139]; o fueran hechas al margen del ARC como pago por la adquisición o disposición de una participación en los resultados de la actividad anterior del ARC (en el caso de pagos de entrada y pagos de salida); en este último caso, las DPT añaden que ese tratamiento general incluirá, en su caso, la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición[140]. Es decir, han de seguirse las reglas generales que se aplicarían al partícipe si las aportaciones se hubieran efectuado al margen del ARC para realizar la misma actividad objeto del acuerdo. El carácter de la aportación dependerá, por tanto de la naturaleza de la actividad que lleve a cabo el ARC y determina el trato fiscal correspondiente.

En el caso de ARC de servicios, las aportaciones al acuerdo darán lugar, habitualmente, a beneficios en forma de ahorro de costes; en este caso la actividad el ARC como tal no generará directamente ninguna renta. En el caso de ARC de desarrollo de activos los beneficios esperados puede que se devenguen transcurrido cierto tiempo desde que se realicen las aportaciones, por lo que no habrá un reconocimiento de rentas en el momento de realización de las aportaciones[141].

Las DPT señalan que en caso de ARCs de desarrollo de activos cada participe tiene derecho a los intangibles desarrollados, que habitualmente adoptan la forma de derechos específicos a explotar el intangible en una zona geográfica determinada o para una aplicación específica. Los derechos específicos pueden ser un derecho de propiedad sobre el intangible o, alternativamente puede ocurrir que sólo uno de los partícipes sea el propietario mientras el resto tiene ciertos derechos a usarlo y explotarlo. Cuando el partícipe tenga este tipo de derechos en un activo desarrollado por un ACR no existirán pagos por cánones o cualquier otra contraprestación por el uso de dicho derecho[142] (siem-

---

[139] Pfo. 8.41.

[140] Pfo. 8.48.

[141] Pfo. 8.42.

[142] En su momento se planteaba la cesión de la calificación fiscal de las aportaciones a ARC de desarrollo de activos. Dado que pueden generar un intangible que será explotado o utilizado por los participantes en el ARC, se consideraba por algunos que las aportaciones podrían calificarse como cánones con la correspondiente obligación de retención (a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en su caso) del resto de partícipes no residentes en España. En relación con ARC de contribución a gastos de I+D había doctrina administrativa que considera que como la entidad aportante no adquiriera en contraprestación a las aportaciones un auténtico derecho de propiedad sobre los activos intangibles derivados de la actividad de ARC, se debería entender que aquellas aportaciones habrían de ser asimiladas al pago anticipado de cánones por la licencia de intangibles futuros. (*Vid.* TEAC de 14-4-2008, DGT 22-12-2000, 23-10-1996,9-7-1993) en López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA

pre que sea coherente con la parte proporcional a que tenga derecho el partícipe en los beneficios del ARC, a salvo los pagos compensatorios correspondientes en caso de que la aportación no fuere proporcional con su participación en los beneficios futuros)[143].

En la normativa actual tanto estatal como foral se reconoce implícitamente, acogiendo lo señalado en las DPT, la posible existencia de derechos «económicos» con características que los hacen asimilables a un derecho de propiedad (absoluto o limitado) o a un derecho real de disfrute que deriven de la participación en un ARC[144]. Es de señalar que la adquisición del derecho individualizado y separable a explotar económicamente el resultado de la actividad de I+D en un determinado ámbito geográfico tiene un alcance más amplio que la mera concesión de una licencia. Esto es lo que diferencia los ARCs de otras figuras contractuales como el contrato de prestación de servicios o de licencia de activos intangibles[145]. A mayor abundamiento, los partícipes en un ARC no tienen asegurado el uso y disfrute del activo intangible que esperan obtener de la actividad del acuerdo sino que asumen el riesgo de que las actividades realizadas no obtengan el resultado perseguido y resulten fallidas. Por el contrario, en un contrato de licencia el licenciatario tiene garantizado por el licenciador el uso y disfrute pacífico del intangible en cuestión. Por todo ello el pago de cantidades en contraprestación a la posibilidad de explotar un activo que aún no existe y que puede no llegar a existir no podría asimilarse al pago de un canon porque el elemento de riesgo resulta totalmente extraño a un contrato de licencia[146]. Diferente del caso, por tanto, en que la aportación al ARC solo permita a quien la ha efectuado disponer de un derecho a utilizar los activos intangibles pertenecientes a uno de los participantes (o a un tercero) y en que el contribuyente no obtenga además un «beneficio patrimonial» en el intangible generado o desarrollado[147].

Los gastos derivados de los ARCs podrán ser deducibles en el impuesto de sociedades de cada partícipe cumpliendo los requisitos marcados en la ley[148] o norma foral del impuesto[149], esto es:

FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación, CISS, Valencia, 2011, 1201 págs., pp. 264-310, p. 293.

[143] Pfo. 8.11.

[144] *Vid.* Art. 44.2.a) NNFF IS, y Art. 18.7. a) LIS, que dicen que «Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que, en su caso, sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.»

[145] López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, pp. 293-294.

[146] López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 294.

[147] CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «Particularidades: Los acuerdos de reparto de costes», en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), CISS, Valencia 2009, 677 págs., pp. 241-268, p. 256.

[148] Art. 18.7 LIS y Art. 18 RIS.

[149] Art. 44.2 NNFFIS.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— las personas o entidades vinculadas que suscriban el acuerdo deben acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas, sobre los activos o derechos que sean objeto de adquisición, producción o desarrollo consecuencia del resultado del acuerdo;
— la aportación de cada persona o entidad participante en el acuerdo debe tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad;
— el acuerdo debe contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades vinculadas participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el contribuyente deben incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

En cuanto al tratamiento fiscal de los (posibles) beneficios (generalmente futuros) a obtener derivados de las aportaciones habrá que estar igualmente a la naturaleza y efectos del ARC:

— Si los beneficios generan un ahorro de costes, generarán un mayor resultado contable que tendrá el correspondiente impacto en la base imponible del impuesto del partícipe;
— Si los beneficios generan mayor rendimiento obtenido según se desarrolla la actividad del ARC, tendrán igualmente un impacto en la base imponible del impuesto que corresponda a los partícipes.

En el momento en que el ARC finaliza cada partícipe debería atribuirse una parte de los resultados de la actividad del acuerdo proporcional a su participación en el mismo, al igual que ocurriría en el caso la disolución de una comunidad de bienes.

En cuanto a los pagos compensatorios, éstos habrán de tratarse como un suplemento de las aportaciones del pagador y como una minoración de la aportación del receptor del pago. Al igual que las aportaciones, el tratamiento fiscal de los pagos compensatorios se determinará por la ley fiscal interna, incluyendo los tratados de doble imposición aplicables[150].

Por tanto, en el impuesto de sociedades el pago de entrada en ARC es un gasto deducible en el impuesto de sociedades del pagador y en ningún caso tendrá la naturaleza de canon. De la misma forma el pago de salida, que realizan los partícipes que

[150] Pfo. 8.43.

permanecen en el ARC al que lo abandona al incrementarse su participación en dicho ARC tendrá la misma naturaleza.

2.12.2. *Impuesto sobre la renta de no residentes*

A efectos del IRNR los pagos compensatorios y los de entrada y salida tienen un tratamiento similar a l de las aportaciones realizadas, en función de la naturaleza y tipo de ARC. Los pagos compensatorios son costes adicionales (mayor coste del activo o del servicio) para el pagador, y un reembolso (reducción de costes) para el beneficiario. Estos pagos, como hemos dicho, no son cánones dado que la contraprestación no se limita al otorgar al pagador un derecho a utilizar los intangibles del otro participante. En caso de que el pago compensatorio exceda de los costes incurridos por el beneficiario en relación con el ARC, la diferencia entre ambos sería un beneficio a integrar en la base imponible correspondiente; un ejemplo sería la plusvalía que se generaría por diferencia entre el coste incurrido en el ARC y el valor de mercado de la parte proporcional del derecho transmitido al partícipe que hace un pago compensatorio o un pago de entrada[151].

2.12.3. *Impuesto sobre el valor añadido*

Desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, las aportaciones para financiar la actividad del ARC constituyen prestaciones de servicios que son recíprocas entre los partícipes. Estas prestaciones están sometidas al IVA español en función de las reglas de localización generales del hecho imponible, teniendo en cuenta que el ARC no tenga personalidad jurídica ni tributaria propia.

En el ámbito internacional, no se entenderán localizados en territorio español los servicios cuyo destinatario sea una entidad no establecida; y sí se entenderán recibidos en territorio español los prestados a partícipes establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo aquéllos autorrepercutirse el impuesto correspondiente.

La situación en la práctica puede ser más compleja por cuanto si existen partícipes establecidos cada uno habrá de repercutir el IVA al resto de establecidos según los servicios prestados en el ARC. Para ello tendría que determinarse qué parte de las aportaciones (dinerarias) satisfechas por cada partícipe se corresponde con el precio pagado por tales servicios prestados por otros partícipes establecidos ya que esa parte constituye la base imponible sobre la que se repercute el IVA. Si existen múltiples partícipes establecidos y no establecidos el número de operaciones sujetas al IVA será la correspondiente a todas las combinaciones entre los partícipes establecidos. Por ello, lo más habitual será centralizar todas las actividades objeto del ARC en una entidad separada para que todas las transacciones se realicen entre esta entidad y cada uno

[151] López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 294.

ISBN: 978-84-7777-556-0

de los partícipes en el ARC[152]. Sin embargo, entendemos que en este esquema de actuación se podría poner en entredicho la realidad de un auténtico ARC dada la similitud con un acuerdo de prestación de servicios intragrupo con las consecuencias que ello conlleva.

Las aportaciones en especie (cesión de activos) conllevan la repercusión del IVA correspondiente sobre las mismas al resto de partícipes en proporción a su participación en los beneficios esperados del ARC.

Los pagos compensatorios y los pagos de entrada y de salida constituyen pagos por prestaciones de servicios (aunque incluyen también la adquisición de derechos sobre bienes intangibles) sometidos al IVA, sin perjuicio de la posibilidad (remota) de que tuvieran un carácter indemnizatorio en cuyo caso no estarían sujetos al impuesto.

Como hemos visto en lo referente a los pagos por entrada en un ARC, los pagos de entrada y los posibles pagos compensatorios al nuevo partícipe en un ARC podrían compensarse entre sí, aunque las DPT señalan que habrá de mantenerse un registro separado de cada uno de ellos a efectos fiscales[153]. Entendemos que a efectos de IVA, el «neteo» como tal no está permitido por lo que cada pago devengaría su propio IVA.

Por otra parte es necesario tener en cuenta la llamada exención de reparto de costes para ciertas actividades, que en el ámbito de la UE está incluida en el art. 132.1.f) de la Directiva de IVA (Directiva del Consejo 112/2006 CE de 28 de Noviembre sobre el Sistema Común de Impuesto sobre el Valor añadido) y que se aplica al suministro de servicios por un grupo independiente de personas que llevan a cabo una actividad bien exenta de IVA, o en relación con la cual no son sujetos pasivos de IVA, con el fin de suministrar a sus miembros los servicios que sean directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre y cuando los grupos simplemente exijan a sus miembros el reembolso de su parte proporcional de gastos comunes y siempre que dicha exención no suponga una distorsión de la competencia.

En el ámbito interno la LIVA y las NNFFIVA recogen dicha exención en el art.20. uno.6º [154] cuando señala que los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurran las siguientes condiciones:

---

[152] López de Haro, Ramón, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310, p. 295.

[153] Pfo. 8.45.

[154] Este Apartado 6.º del número uno del artículo 20 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, por el artículo 68 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 («B.O.E.» 28 diciembre)Vigencia: 1 enero 2013 Efectos / Aplicación: 1 enero 2013

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción. La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Tales servicios están exentos siempre que las respectivas entidades (entre las que se incluyen las Agrupaciones de Interés Económico), estén constituidas de forma exclusiva por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción y concurran las siguientes condiciones:

— que los servicios se presten directamente por dichas entidades a sus miembros;
— que los servicios se utilicen, directa y exclusivamente, en la actividad de los socios y sean necesarios para su ejercicio;
— que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda de los gastos hechos en común.

La exención no alcanza a las entregas de bienes, ni tampoco a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Esta exención resulta aplicable de manera automática siempre que se cumplan dichos requisitos.

Según la DGT nada impide que se pueda aplicar la exención a una agrupación en la que alguno de sus miembros no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto siempre y cuando se cumplan todos los requisitos[155].

En el ámbito de las Agrupaciones de Interés Económico (que pueden incorporar un ARC según hemos visto) en relación con las aportaciones según costes reales y presupuestados, éstas deben aplicar la exención con independencia de que puedan obtener un resultado contable debido a la existencia de diferencias entre el presupuesto inicial de gastos y el nivel de gastos finalmente incurrido. Dicho resultado va a ser considerado como beneficio de los socios y repartido entre ellos en la proporción prevista en la escritura o, en su defecto, por partes iguales. Por tanto, cumpliéndose el resto de requisitos exigidos, la AIE debe aplicar la exención a los servicios prestados a los miembros de la misma, con independencia de que dichas operaciones tengan el carácter de operaciones vinculadas a efectos del impuesto de sociedades. Es irrelevante, a estos efectos, que las operaciones sean valoradas por su valor normal en el mercado en aquel impuesto siempre y cuando solo se exija a los socios el reembolso de los gastos hechos en común correspondientes a tales servicios[156].

[155] DGT CV 29-1-13.
[156] DGT CV 27-5-13.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el caso de que los servicios sean prestados por una AIE establecida en un Estado miembro de la UE a uno de los miembros establecidos en territorio español (de aplicación del IVA), y se entiendan realizados en este último territorio, los requisitos de la exención deben concurrir en la entidad establecida en territorio español. La entidad establecida territorio español tiene que poder acreditar que la AIE de la que es miembro y de la que adquiere los servicios se encuentra autorizada para aplicar la exención por la Administración tributaria del Estado miembro en el que se encuentra establecida[157].

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la UE ha tenido ocasión de pronunciarse varias veces sobre el alcance de esta exención. En este sentido ha manifestado que la exención no se limita a las agrupaciones cuyos miembros ejercen exclusivamente una actividad exenta o para la cual no tienen la condición de sujeto pasivo. La exención podrá aplicarse a los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas cuyos miembros también realizan operaciones gravadas, pero solo en la medida en que esos servicios sean directamente necesarios para las actividades exentas de los miembros o para las personas que no tienen la condición de sujeto pasivo[158]. Además, la exención se aplica aunque estas prestaciones se faciliten a uno solo o a varios de los miembros de la agrupación y no a la totalidad de los mismos[159].

En el ámbito específico de los servicios financieros, el Tribunal ha manifestado que los servicios prestados por una agrupación cuyos miembros ejerzan una actividad en el ámbito de los servicios financieros que no constituya una actividad de interés general, no disfrutan de la exención[160] y en el mismo sentido, respecto de actividades en el ámbito del sector de los seguros[161].

IV. LOS ARCS Y EL CONCIERTO ECONÓMICO. LOS POSIBLES PUNTOS DE FRICCIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES

1. Marco general

Las cuestiones más controvertidas que pueden derivarse de un ARC desde el punto de vista del Concierto, habrán de referirse necesariamente a aquellos ARCs en los que los partícipes pertenezcan a jurisdicciones diferentes, i.e. estatal y foral, o, en su caso, TTHH diferentes. Las cuestiones pueden derivarse del lugar de realización de las operaciones en cuanto a los puntos de conexión en relación con el Impuesto de sociedades y del IVA; y en cuanto a los pagos de entrada y salida, compensatorios y de terminación realizados por los partícipes sometidos a jurisdicciones diferentes a efectos del IVA y de su correspondiente exacción.

---

157 DGT CV 30-11-10.

158 TJUE 4-5-17, asunto C-274/15, *Commssion v. Luxembourg*.

159 TJUE 11-12-08, asunto C-407/07, *Stiching Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing v. Staatsecretaris van Financiën*.

160 TJUE 21-9-17, asunto C-326/15, *DNB Banka AS v. Valsts ieémumudienests*.

161 TJUE 21-9-17, asunto C-605/15, *Minister Finansów v.Aviva Towarzystwo Ubezpieczen na Zycie S.A. w Warszawie*.

Por la misma razón en caso de que en un mismo ARC sean partícipes sometidos a jurisdicciones de diferentes estados podría complicar las cuestiones.

En el Impuesto de sociedades, la regla general es que los sujetos pasivos que tengan su domicilio en el País Vasco, tributarán de acuerdo con la normativa foral correspondiente a su Territorio Histórico.

La regla especial es que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya sido superior a los 10 millones de euros y tengan su domicilio fiscal en el País Vasco tributarán de acuerdo con la normativa del Territorio Histórico de su domicilio; pero si hubieran realizado el 75% o más de sus operaciones en territorio común en el ejercicio anterior, tributarán según la normativa estatal. Si su domicilio fiscal está en territorio común tributarán según la normativa estatal; pero si hubieran realizado el 75% o más de sus operaciones en el País Vasco en el ejercicio anterior, tributarán según la normativa del Territorio Histórico en el que hubieran realizado el mayor volumen de operaciones.

La exacción del impuesto corresponde como regla general al Territorio Histórico del domicilio fiscal. La regla especial señala que si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior supera los 10 millones de euros, la recaudación se produce en todos y cada uno de los Territorios (estatal o forales) en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos durante el propio ejercicio.

En el impuesto sobre el valor añadido no existen diferentes normativas al ser un impuesto armonizado a nivel de la UE. Respecto a la exacción la regla general es que corresponde al Territorio del domicilio fiscal del contribuyente. La regla especial señala que si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha superado los 10 millones de euros se declare e ingrese el impuesto en todos y cada uno de los territorios en que se realicen las operaciones en proporción al volumen realizado en cada uno de ellos durante el propio ejercicio.

La localización de las operaciones (entregas de bienes y/o prestaciones de servicios) es, por tanto, un elemento esencial en este tipo de ARCs, tanto de desarrollo de activos como de servicios. Las normas generales del Concierto señalan[162] que se entenderán realizadas en el País Vasco las siguientes operaciones:

a) En las entregas de bienes muebles, cuando se realice desde el País Vasco la puesta a disposición del adquirente. En general cuando los bienes sean objeto de transporte, en el lugar en el que se encuentren al inicio del transporte. Las entregas de bienes inmuebles cuando se encuentren en el País Vasco.
b) En las prestaciones de servicios, cuando se efectúen desde territorio vasco. Cuando se refieran a prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el País Vasco.

[162] Art. 16. Seguimos el resumen en Atxabal Rada, Alberto y García Ros, José Javier, *Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco. Parte General*, Academia Vasca de Derecho y Gomylex, 2017, 292 p. 102.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Las operaciones realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

En el caso de que el ARC se articule a través de una AIE, el Concierto[163] señala que el régimen tributario de estas entidades (así como de las UTEs), corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral. Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Las cuestiones más controvertidas (aunque quizá no tan numerosas) puedan venir en el futuro por parte de la inspección (cuyos criterios de reparto de competencias entre administraciones se corresponden con los de la normativa aplicable) de un ARC, que, recordemos además con las nuevas DPT no se prevé ningún período de transición para implementar los nuevos criterios de valoración de aportaciones a los ARCs ya constituido con anterioridad. los pagos compensatorios que se hayan calculado sobre el coste podrán ser recalculados por la administración a su valor, y no existe ninguna cláusula transitoria al respecto. Entendemos que en este aspecto las diferencias de criterio son perfectamente legítimas entre ambas administraciones, que tienen competencias para interpretar sus propias normas. Tanto la normativa estatal como las forales señalan expresamente que su normativa se interpreta de acuerdo con las DPT. Pero éstas, como decimos, no señalan criterios transitorios para la implementación a futuro de las directrices. El problema se agrava si pensamos que las valoraciones han de revisarse de forma periódica.

2. El cuestionamiento de los ARCs

Partiendo de la base de las competencias inspectoras de las administraciones forales, el cuestionamiento de las disposiciones de un ARC puede venir motivado fundamentalmente porque no cumple con los requisitos del principio de libre competencia en sentido amplio. El caso más común será aquel en que la asignación de los costes no se corresponde, según la administración, con los beneficios esperados por alguno o algunos de los partícipes en cuyo caso será necesario practicar un ajuste. En otros casos, serán los términos y condiciones generales del ARC los que se pongan en cuestión por no cumplir el principio señalado, en cuyo caso el ARC como tal podría ser ignorado por la administración que tendría que recaracterizar las correspondientes transacciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral General Tributaria correspondiente (que siguen en este caso lo dispuesto en la LGT sobre calificación, simulación y fraude de ley).

2.1. Los ajustes compensatorios y secundarios

Estos ajustes son aquellos realizados por el contribuyente después de que haya tenido lugar la transacción cuando el resultado no es acorde con el principio de libre compe-

[163] Art. 20.

tencia. Casos típicos objeto de controversia entre la administración y el contribuyente serían, por ejemplo, los de discrepancia en la elección del criterio de asignación para la estimación de los beneficios futuros de alguno o algunos de los partícipes o con la valoración de un intangible preexistente que genera un pago compensatorio[164], o con el valor de un intangible desarrollado por la actividad objeto del ARC y que deriva en un pago de entrada de un nuevo partícipe o un pago de salida para el que abandona el ARC.

Los ajustes derivados de precios de transferencia no acordes con el principio de libre competencia en ciertos casos continúan con un ajuste secundario que puede aparecer bajo la forma de un dividendo, aportación de capital o préstamo presuntos.

El ajuste inicial podría practicarse, por ejemplo, reduciendo los costes asignados al partícipe en cuestión. Un posible ajuste secundario podría ser considerar distribuido el montante del ajuste a los otros partícipes dando lugar a una retención por dividendos para ello la administración actuante tendría que asignar individualmente el ajuste a los otros partícipes y aplicar en su caso el tipo de retención recogido en cada convenio de doble imposición que resultara aplicable a cada fracción del ajuste. Este ajuste crearía una situación de doble imposición para el resto de partícipes que habría de solventarse con los mecanismos de los CDI.

En el marco de la UE, la cuestión vendría dada por la aplicación o no de la Directiva Matriz-Filial para exonerar los dividendos de una doble tributación. Sin embargo, en el marco de los ARCs puede no tener sentido la aplicación de un ajuste secundario. Si la comprobación de la Administración lleva a la conclusión de que la aportación realizada por una entidad no le permite adquirir la titularidad (jurídica o «económica») de un intangible desarrollado por el ARC, sino sólo utilizar el derecho en una zona geográfica o por un tiempo determinado, lo que procedería es delimitar la auténtica naturaleza de la aportación realizada en relación con el derecho adquirido y no buscar una eventual distribución de dividendos/aportación de capital que solo se produciría si el precio pagado es excesivo para la adquisición de la licencia[165]. En cualquier caso, aquí como en los supuestos anteriores puede existir otro motivo de trato asimétrico que puede dar lugar a doble tributación en distintas administraciones.

Los ajustes pueden adoptar varias formas tales como ajustes a los precios de las transacciones antes de finalizar el año, o ajustes después de finalizado el año. La cuestión es que no existe un tratamiento uniforme a nivel de estados miembros de la UE al respecto lo que puede dar lugar a doble imposición. En el ámbito foral las discrepancias podrían surgir también entre las diferentes administraciones dando lugar a doble imposición si alguna considera necesario el ajustar los pagos realizados y la otra administración no lo considera oportuno. El tratamiento incoherente podrá conllevar doble imposición.

---

[164] Pfo. 8.36.

[165] MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*, Netbiblo, La Coruña, 2012, 333 págs.., p. 52.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.2. El tratamiento de los incentivos fiscales y subvenciones públicas

Las anteriores DPT de 2010[166] señalaban que existía una cuestión en este aspecto a la hora de valorar la aportación de cada partícipe respecto al ahorro surgido de estas subvenciones o incentivos fiscales (incluidas deducciones por inversiones). La cuestión de si habría de tenerse en cuenta y en caso afirmativo, en qué medida, dependería de lo que hubieran hecho empresas independientes en unas circunstancias comparables. A la misma conclusión llegó el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE en su Informe relativo a los Acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan activos intangibles[167]. Aunque la mayoría de los Estados miembros consideran que este enfoque es el apropiado, no se alcanzó consenso y por ello no existen recomendaciones específicas en el Informe[168].

La cuestión principal en este tema es si los costos que se pasan al ARCs deberían incluir solo aquellos efectivamente gastados una vez deducidos los incentivos fiscales y las subvenciones públicas o la totalidad de aquellos. En este sentido las administraciones forales podrían sentar criterios diferentes a los de la administración estatal.

2.3. La posible inexistencia del ARC

Cuando el acuerdo visto en su totalidad carece de racionalidad en términos económicos la administración podría ignorarlo como tal. Las propias DPT señalan esta posibilidad[169].

Es necesario señalar que cuando el ARC no se incorpore a una entidad (supuesto que sea posible), serán sus partícipes los que estén bajo el escrutinio de la administración con jurisdicción sobre ellos, que puede ser diferentes para otros partícipes en el acuerdo. Lógicamente esto puede traer disfuncionalidades, un trato diferente sobre los partícipes en caso de la otra administración no considere necesario ignorar el acuerdo y, sobre todo, doble imposición.

Desde el punto de vista específico de los ARCs estos podrían ser ignorados por la administración en dos casos principalmente[170]

---

166 Pfo. 8.17. DPT 2010.

167 Pfo. 36 del Informe.

168 Van Stappen, Dirk, «EU Joint Transfer Pricing Forum: Final Report on Cost Contribution Arrangements», Tax and Accounting Center, BNA, 2013, 10 págs., p. 6.

169 Pfo. 8.40. A tal fin señalan que la recaracterización podrá practicarse cuando esa carencia de motivación desde el punto de vista empresarial resulte de comparar si ese acuerdo visto en su totalidad difiere de los que entidades independientes habrían acordado en circunstancias similares según criterios de racionalidad económica y comercial, teniendo en cuenta sus respectivos puntos de vista y las opciones reales disponibles para cada una de ellas en el momento de adopción del acuerdo. Las DPT subrayan (machaconamente, por cierto) que la cuestión no es comprobar que las mismas transacciones se realicen entre partes independientes. Por otra parte se señala que un elemento a tener en cuenta podría ser observar si el grupo multinacional como tal queda en peores condiciones (desde la perspectiva del beneficio antes de impuestos) con la adopción de los acuerdos, dado que esto puede indicar que la transacción carece de la racionalidad de los acuerdos que habrían sido adoptados entre partes independientes. (Capítulo I, Sección D.2. Pfo. 1.122)

170 Gelin, Stéphane, «Cost contribution agreements», in *Transfer Pricing Manual*, Gareth Green (ed.), BNA, London, 2008, pp. 240-266,pp. 260-261.

— cuando carezcan de su principal característica que es el proporcionar beneficios mutuos a sus partícipes. Este podría ser el caso si uno de los partícipes no puede disfrutar de la propiedad o derecho equiparable del intangible desarrollado mientras que sí contribuye a las actividades de I+D. En este caso sería un mero proveedor de servicios pero si su aportación es lo suficientemente significativa no bastaría con un mero ajuste al alza (mark-up) sobre sus costes porque esto no reflejaría que el ARC en realidad, conceptualmente hablando, carece de sus elementos esenciales y no constituye tal acuerdo.
— cuando se aprecie que la entrada de un partícipe con otros partícipes en un ARC no refleja su propio interés cuando los otros solo suministran financiación y no su capacidad y experiencia en actividades de I+D (caso de ARC de desarrollo de intangibles). Por ejemplo, si el partícipe tiene suficiente liquidez la única razón que puede motivarle aceptar la entrada en un ARC con los otros (que materialmente hablando no serían más que meros prestamistas) seria compartir el riesgo de la actividad de I+D y reducir su propio riesgo.

La falta de estipulación de la duración de un ARC de desarrollo podría constituir también un supuesto específico de pérdida de reconocimiento a efectos fiscales dado que bajo el principio de libre competencia no se entendería que un tercero concluyera un acuerdo de este tipo sin que un elemento tan esencial como la duración estuviera determinado[171].

El hecho de que una administración ignore un ARC conlleva dificultades añadidas a las del simple ajuste de aportaciones y pagos compensatorios. Si además, los partícipes están bajo jurisdicción de diferentes administraciones y éstas discrepan respecto a la consideración de la legitimidad del ARC, la situación para aquellos puede llegar a ser insostenible desde el punto de vista fiscal. Piénsese que como consecuencia de la recaracterización de las transacciones al ignorar un ARC, algunos partícipes pasarán a la consideración de meros proveedores de servicios, otros podrán ser considerados como meros financiadores (prestamistas) de las actividades realizadas y por último otros tendrán la consideración de auténticos propieatarios de buena fe de los intangibles existentes. El juego de los diversos cruces entre los supuestos pagos por la realización de servicios de I+D, por los intereses por la financiación y por los cánones por el uso de intangibles sin ser propietario, además de las retenciones no realizadas, generará una carga fiscal directa e indirecta difícil de manejar que se volverá imposible si no existe coordinación entre las diferentes administraciones.

3. Documentación

Los ARCs han de ser debidamente documentados (sin perjuicio de la posibilidad de que la administración tributaria se aparte de las cláusulas contractuales que no refle-

[171] Palacio Sotillo, Ramón, «Acuerdos de reparto de costes», en *Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coordinador), CISS, Valencia, 2009, 577 págs., pp. 245-262, p. 251.

ISBN: 978-84-7777-556-0

jen la realidad económica), para lo que las DPT establecen un listado de elementos que sería aconsejable incluir en los términos del acuerdo[172]: lista de partícipes, lista de entidades asociadas que contribuirán o podrán beneficiarse de los resultados del ARC, duración del ARC, cálculo sobre la estimación de los beneficios de cada partícipe, las contribuciones de cada uno de ellos, especificando los principios contables aplicados, la asignación de responsabilidades de cada empresa, las consecuencias de la entrada o abandono de un ARC y en particular unas cláusulas que recojan adecuadamente la situación de cada partícipe en el proyecto así como su compromiso de informar sobre cualquier cambio en los acuerdos y las razones del mismo.

Así mismo, de acuerdo con las DPT[173]a lo largo de la duración del ARC sería útil contar con la siguiente información: cualquier cambio en los términos del ARC (partícipes, actividad, estipulaciones), una comparación entre las proyecciones utilizadas para determinar la parte proporcional de cada partícipe en los beneficios esperados con lo proporción real de beneficios[174], los gastos anuales derivados de la actividad del ARC, la forma y valor de las aportaciones de cada partícipe durante el tiempo del ARC y una descripción detallada de cómo se determina el valor de las contribuciones de cada uno. Este documento sería aconsejable que tuviera carácter anual[175].

Es claro que los TTHH pueden incorporar nuevos elementos a documentar por parte de las entidades de un ARC. De la misma forma podrían entender que el documento de seguimiento y, teóricamente al menos, también podrían eliminar alguno de ellos, lo cual no deja de ser un ejercicio más teórico que real puesto que a todas las administraciones fiscales les interesa la información. Sin embargo, las NNFF del IS siguen la normativa estatal en este aspecto aunque con un matiz importante. La ley estatal del impuesto de sociedades remite al reglamento del impuesto parte de los requisitos del acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas, mientras que las normas forales incluyen en su articulado todos los requisitos que ha de constar en un ARC[176].

---

[172] Seguimos el resumen en Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438, p. 407. *Vid.* Pfo 8.52 de las DPT.

[173] Pfo. 8.53.

[174] Sin embargo, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el pfo. 3.73 DPT que señala que los datos de los años siguientes a la transacción de que se trate puede ser relevante a efecto del análisis de los precios de transferencia, pero ha de evitarse el uso de un análisis retrospectivo.

[175] Trapé Viladomat, Montserrat, «Empresas Asociadas», ob. cit., p. 407.

[176] El artículo 44 de las NNFF señala en su apartado 2: **2.** La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 42 de esta Norma Foral, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que, en su caso, sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

BIBLIOGRAFÍA

ATXABAL RADA, ALBERTO Y GARCÍA ROS, JOSÉ JAVIER, *Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco. Parte General*, Academia Vasca de Derecho y Gomylex, Bilbao, 2017, 292 págs.

BECKER, H. «Commentary on Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Cost Contribution Arrangements», 5 International Transfer Pricing Journal 2, p. 62, Sec. 8.1º.c., IBFD, 1998.

CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (COORDINADOR), *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs.

—, *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 págs.

—, «Particularidades: Los acuerdos de reparto de costes», en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), CISS, Valencia 2009, 677 págs., pp. 241-268.

DEL CAMPO, CAROLINA, «Acciones 8, 9 y 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor», en Garrigues*, Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 219-238.

EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), Junio 2012, 21 págs.

GARRIGUES*, Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, 408 págs.

GELIN, STÉPHANE, «Cost contribution agreements», in *Transfer Pricing Manual*, Gareth Green (ed.), BNA, London, 2008, pp. 240-266.

HOLMES, CARIN AND HOLMES KEVIN, «A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices», Asia-Pacific Tax Bulletin, July/August 2007, pp. 299-313.

IBFD, *International Tax Glossary*, 7.ª Ed., 2015, 648 págs.

LÓPEZ DE HARO ESTESO, RAMÓN, «Los acuerdos de reparto de costes», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coordinador), *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, CISS, Valencia, 2011, 1201 pp. pp. 264-310.

MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO Y CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*, Netbiblo, La Coruña, 2012, 333 págs.

---

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

d) El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 4 del artículo 43 de esta Norma Foral, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.»

El texto de las tres primeras letras, a), b) y c) de este artículo se recogen en el artículo 18.7 LIS, y los requisitos de la última letra se recogen en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto, en virtud de la remisión que hace el citado Art. 187 LIS en su último párrafo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

MUÑOZ MACHADO, SANTIAGO, *Diccionario del español jurídico*, Real Academia Española & Espasa Libros, 2016, 1669 págs.

OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final Reports 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 186 págs.

—, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, Paris, 2017, 607 págs.

PALACÍN SOTILLOS, RAMÓN, «Acuerdos de reparto de costes», en *Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas*, Carmona Fernández, Néstor (coordinador), CISS, Valencia, 2009, 577 págs., pp. 245-262.

PENELLE, PHILIPPE G., «Sharing Costs at Cost or at Value? The Economics of Cost Contribution Arrangements», 24 Transfer Pricing Report 240, Tax and Accounting Center, BNA, 25/6/205, 9 págs.

PETRUZZI, RAFFAELE Y PENG, (XUE) CLAIRE, «The Profit Split Method: A Holistic View of BEPS in Transfer Pricing», TPI, 2/2017, pp. 110-120.

ROBILLARD, ROBERT, «BEPS-Flavored Cost Contribution Agreements Leave a Sour Aftertaste», Tax Notes International, Tax Analyst, 22 June 2015, pp. 1115-1119.

TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, «Empresas Asociadas», en *Convenios Fiscales Internacional y Fiscalidad de la Unión Europea*, Carmona Fernández, Néstor (Coordinador), Wolters Kluwer, Madrid, 2017, 1711 págs., pp. 377-438.

TURNER, R.D.M., «Cost Contribution Arrangements. Canada», 8 International Transfer Pricing Journal, 3, 2001.

VAN DEN BREKEL, VON GRAMBUSCH, LAURETTE, LIEVENBRUCK, MATTHIAS AND MOLITOR, VERA, BEPS Action 8: The Death of Development Cost Contribution Arrangements?, 24 Transfer Pricing Report 1231, Tax and Accounting Center, BNA, 2/4/2016, 8 págs.

VAN STAPPEN, DIRK, «EU Joint Transfer Pricing Forum: Final Report On Cost Contribution Arrangements», 21 Transfer Pricing Report 1013, Tax and Accounting Center, BNA, 2/7/2013, 10 págs.

WOLF, REDMAR, «The End of Cost Sharing as We know It?, International VAT Monitor, May/June 2017, IBFD, Ámsterdam, pp.203-209.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El tratamiento tributario de los servicios intragrupo de bajo valor añadido en la OCDE

Luis Miguel MULEIRO PARADA[1]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN LA UE. III. LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN LA OCDE. 1. Los resultados del Plan BEPS. 2. Las nuevas Directrices de la OCDE de precios de transferencia de 2017. IV. EL MÉTODO SIMPLIFICADO DE VALORACIÓN. 1. Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación 2. Fundamento y justificación. 3. Contenido. 4. La aplicación del régimen. 5. Las obligaciones formales. V. EL TRATAMIENTO DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPO EN NUESTRO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. VI. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

La globalización económica determina un papel primordial de las empresas y grupos multinacionales, donde los precios de transferencia ocupan un lugar central tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes[2]. Los Estados necesitan asegurarse de que las rentas imponibles de las multinacionales no se desvían artificialmente fuera de sus jurisdicciones y de que la base imponible que declaran las multinacionales en sus respectivos países refleja la actividad económica efectuada en cada uno de ellos. Desde la óptica de los contribuyentes, hay que limitar la doble im-

[1] Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo.

[2] Pueden definirse los precios de transferencia como los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas. «Dentro del marketing empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda... se utilizan para determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que, por su carácter internacional (transnacional, importador, exportador) tienen divisiones en varios países». *Vid.* HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Olga y JUSTO ALONSO, Ángela, «Precios de transferencia», en *Cuadernos de Formación*-IEF n.º 15, 2012, pp. 51 y 52.

ISBN: 978-84-7777-556-0

posición económica que puede tener su origen en una controversia entre dos países respecto de la determinación de la contraprestación de plena competencia correspondiente a sus operaciones internacionales con empresas asociadas. La nueva realidad del mundo de los negocios ha conducido a que tanto las empresas como las Administraciones tributarias tengan que acudir a instrucciones muy concretas acerca de sus operaciones vinculadas, a través de protocolos de actuación que persiguen la eficacia en el marco de la ética y la legalidad tributarias[3].

La compleja estructura de los Grupos empresariales hace necesaria la disposición de una serie de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. En bastantes ocasiones los grupos societarios se sirven de una o varias de sus empresas como centro de prestación de servicios a las demás. De esta manera, se centralizan algunas funciones, en la búsqueda de ciertas economías de escala, eliminando costes fijos y optimizando los resultados al poder especializar en mayor medida a los responsables del área concreta. En el ámbito de los servicios intragrupo se acostumbra citar como las más típicas: las áreas de comercialización, formación de personal o gestión de tesorería. Tendremos ocasión de desarrollar el concepto de los servicios de bajo valor añadido (*low value adding intra-group services/services à faible valeur ajoutée*) que propone la OCDE, similar al desarrollado anteriormente por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea[4]. El análisis tributario de los servicios intragrupo desde una perspectiva de precios de Transferencia plantea principalmente dos problemas: 1) saber si el servicio se ha prestado realmente y

---

[3] BONELL COLMENERO, Ramón, «Retos de la política fiscal en el siglo XXI: políticas fiscales inteligentes. Intentar cambiar el mundo de forma progresiva, como el fenómeno global «Pokémon Go», en Anuario jurídico y económico escurialense n.º 50, 2017, p. 180. En nuestro ordenamiento, la regulación de las operaciones vinculadas ha sido tradicionalmente uno de los aspectos más controvertidos de la regulación del Impuesto sobre Sociedades. *Vid.* PÉREZ ROYO, Ignacio, «El Impuesto sobre Sociedades» en PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 2016, pp. 445 y 445.

[4] Como es sabido, la Comisión Europea creó en 2002 el Foro, al que se le encargó la búsqueda de soluciones prácticas a los problemas derivados de la aplicación del principio de plena competencia en la UE. Actualmente, véase la Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2015 por la que se crea el grupo de expertos denominado Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia. Ver las últimas Comunicaciones: Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014; Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa al trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I. Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido y II. Enfoques potenciales de los casos triangulares exteriores a la UE. Sobre este particular, también puede verse CORNEJO PÉREZ, Alberto, « El Foro conjunto de precios de transferencia», en Cuadernos de Formación-IEF n.º 3, 2007, pp. 65-73. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/03_2007/04_07.pdf y TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea», en Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional-ICE, n.º 825, 2005, pp. 161-172. Disponible en: http://www.revistasice.info/cachepdf/ICE_825_161-172__93E96C5EED46887C4804904427CFF7F6.pdf

2) determinar la adecuación al valor de mercado (principio de libre competencia) de la remuneración. Con el objetivo de facilitar la valoración de estos servicios, se dio entrada a un «método simplificado» disponible para empresas que cumplan ciertos requisitos.

El amplio rango de servicios que pueden prestarse dentro de un grupo multinacional permite constatar el impacto que los diferentes servicios pueden tener en el contexto de un entorno de negocio concreto y que puede diferir significativamente. De ahí que, desde hace algún tiempo y por parte de las instancias internacionales se haya planteado la distinción entre servicios de alto y de escaso valor añadido, diferencia que no va asociada al importe de ingreso o gasto que puedan generar para el prestador o receptor. Los de escaso valor añadido suelen presentar un perfil de servicios de tipo administrativo y claramente auxiliar al negocio propio del receptor. Son servicios necesarios, aunque claramente rutinarios con independencia del importe del ingreso o cargo que puedan suponer para las partes implicadas. Así, se pueden identificar perfectamente servicios de escaso valor añadido que, sin embargo, generen un relevante ingreso o cargo para el prestador o receptor respectivamente[5].

El «principio de plena competencia» integra el consenso internacional sobre los precios de transferencia[6]. Las Directrices de la OCDE aplicables en esta materia a empresas multinacionales y administraciones tributarias ofrecen pautas para la aplicación de dicho principio. Estas Directrices recibieron la aprobación del Consejo en su versión original en 1995. En 2009 se llevó a cabo una pequeña actualización tendente básicamente a reflejar la adopción de un nuevo apartado 5 en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de 2008 que trata sobre el arbitraje, así como los cambios efectuados en los comentarios a dicho artículo 25 referidos a los procedimientos amistosos para la resolución de controversias fiscales de ámbito internacional. En la edición de 2010 se procedió a una importante revisión de los Capítulos I a III, en los que se ofrecieron nuevas pautas para la selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado en función de la casuística, sobre la aplicación práctica de los métodos basados en el resultado de las operaciones (el método del margen neto operacional y el método de distribución del resultado) y el funcionamiento de los análisis de comparabilidad. Se añadió, además, un nuevo Capítulo IX que trata aquellos as-

---

[5] TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, «Servicios de apoyo a la gestión: ¿el fin de una controversia?, en *Partida Doble* n.º 223, 2010, p. 41.

[6] Desde el punto de vista histórico, hay que recordar que este principio tuvo sus orígenes de desarrollo en países anglosajones. Aunque la primera norma acerca de operaciones vinculadas se remonta a hace más de dos siglos en Inglaterra, sería en Estados Unidos donde se tuvo mayor repercusión desde sus orígenes, abandonándose el criterio de razonabilidad y optando por un criterio que analizase objetivamente operaciones comparables. *Vid*. NAVARRO IBARROLA, A., «Capítulo 5. La modificación de las pautas sobre precios de transferencia en BEPS (Acciones 8-10): ¿cambio o evolución?» en ALMUDÍ CID, José Manuel, FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo Andrés (Dir.), *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS). G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, pp. 132-136.

ISBN: 978-84-7777-556-0

pectos de las reestructuraciones empresariales que están relacionados con cuestiones de precios de transferencia. El 10 de julio de 2017, la OCDE hizo pública la nueva versión (en inglés y francés) de las OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*[7].

La nueva versión de las Directrices de 2017, fundamentalmente[8], refleja los cambios derivados de varios informes finales (2015) consensuados a nivel internacional en el marco del proyecto OCDE/G20 sobre Erosión de Bases Imponibles y Transferencia de Beneficios (BEPS). Un buen número de cambios incorporados en las DPT 2017 lejos de resultar modificaciones o aclaraciones menores de determinadas cuestiones delimitadas de forma poco precisa en la anterior versión de tales Directrices (2010), introducen enfoques, reglas o principios que modifican o alteran de forma significativa la guía aplicativa del estándar internacional de plena competencia. Es así que de las mismas se derivan importantes implicaciones a nivel doméstico e internacional que, como *soft-law* global, tendrán tanto para las empresas multinacionales (a la hora de valorar correctamente sus operaciones vinculadas), como para las Administraciones (en la comprobación y la resolución de controversias transfronterizas). A lo largo de todas las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se han efectuado cambios tendentes a dotarlas de coherencia.

En los informes finales de BEPS en el año 2015 ya se destacó que: Los intercambios comerciales intragrupo se han intensificado de manera significativa durante las últimas décadas, acompañados en todo momento de una rápida globalización de la actividad económica. Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. La incidencia de dichas normas en empresas y administraciones tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo. Los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera. El trabajo realizado en el marco de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS trató de dar respuesta a este problema a fin de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. En este ámbito la regulación amparada tanto en las Directrices de Precios de Transferencia como en el

[7] Disponible en: http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm

[8] Las Directrices 2017 refunden en un texto único las modificaciones introducidas en el estándar internacional del principio de plena competencia (*arm´s length standard/ALS*) derivados del Proyecto BEPS (2015), así como de otras revisiones acordadas con anterioridad (2013).

MCOCDE y de la ONU, sirve de base para determinar las condiciones y el precio de las transacciones intragrupo[9].

II. LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN LA UNIÓN EUROPEA

En la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 25 de enero de 2011, relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT) entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas, se incluyeron las Directrices comunitarias sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido. En ella se indicaba que estos servicios han sido descritos como «el cemento que mantiene unida la estructura de una empresa para que sirva de sostén a sus principales funciones», o como aquellos «servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de ellos es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe. Además, señalaba que la evaluación, en relación con el principio de libre competencia, de los servicios intragrupo de bajo valor añadido presentaba problemas conectados al riesgo de que se consagre un volumen excesivo de recursos a la documentación y auditoría de esos servicios, así como por la laguna que presentan las directrices que se les aplicaban. En su anexo I se contempló la Lista de los servicios intragrupo más comunes que podían entrar en el ámbito de aplicación. El documento del FCPT se refería a los «de carácter rutinario y de bajo valor añadido» como, por ejemplo, los servicios de las tecnologías de la información, recursos humanos, jurídicos, contables y administrativos o incluso técnicos, que en la práctica son la gran mayoría de los que se prestan en el seno de los grupos empresariales.

Fueron relevantes las consideraciones sobre la metodología utilizada para justificar la concurrencia de condiciones de plena competencia en la fijación del precio. En un alarde de pragmatismo, partiendo de la usual aplicación de los métodos basados en los costes, se mantuvo que en este tipo de servicios lo relevante era establecer una base adecuada y que, una vez realizado este trabajo, el *mark-up* a aplicar «será normalmente modesto», de entre un 3% y un 10%, siendo el más común el margen de alrededor de un 5%. Es más, el FCPT abogaba por que cada Administración se alejase del análisis en profundidad de los factores de comparabilidad y que se decidiese por un estudio «menos exigente» para evaluar el margen presentado por el contribuyente e incluso invitaba a la Administración a disponer de una suerte de base de datos con los

[9] *Vid.* MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, «El "nuevo" Capítulo VI de las *Transfer Pricing Guidelines* de la OCDE: precios de transferencia de intangibles» en RAMOS PRIETO, Jesús, (Coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 343.

ISBN: 978-84-7777-556-0

márgenes habituales para cada tipo de servicio y que se publicase para que los contribuyentes los pudiesen utilizar en aras de la seguridad jurídica.

El FCPT dio pautas precisas sobre cómo deberían transcurrir las actuaciones de comprobación de la documentación facilitada por el contribuyente. Por ejemplo, consideraba que el requisito formal quedaría plenamente satisfecho con la «exposición» que realice el contribuyente acerca de los servicios prestados, puntualizando que dicha exposición debe ser «un documento relativamente modesto», abriéndose la posibilidad de transmitir oralmente datos. Incluso apuntaba que la inexistencia de acuerdos escritos no debe ser un factor decisivo para rechazar de plano que el servicio sea efectivamente prestado. En base al principio de gestión prudente previsto en las *Guidelines* de la OCDE, se apostaba por la flexibilidad y proporcionalidad de la documentación exigida atendiendo a las características de cada caso.

Estas recomendaciones perfilaron una apuesta europea por la flexibilidad y proporcionalidad de la documentación exigida que sin embargo todavía, y como veremos, no está debidamente reflejada en la regulación española.

III. LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN LA OCDE

1. Los resultados del Plan BEPS

El Proyecto BEPS centró buena parte de sus esfuerzos en los precios de transferencia, dedicándoles cuatro de las quince acciones del Plan de Acción en que se materializó. Los resultados de dichas acciones se concretaron en la publicación de tres informes, uno provisional en 2014 y dos definitivos en 2015 (uno referido a las acciones 8 a 10 y otro a la acción 13).

Los trabajos de BEPS se dividieron en diversas áreas (Acciones 8-10; Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor y Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia)[10]:

- Acción 8: trata los aspectos fiscales relativos a transacciones que involucren activos intangibles.
- Acción 9: relativa a la atribución «artificial» contractual de riesgos así como los beneficios atribuibles a las entidades que conceden fondos en el ámbito del Grupo.
- Acción 10: afronta otras áreas de riesgo, tales como aquellas transacciones que carecen de razón de negocio y por tanto son susceptibles de recaracterización por parte de las autoridades fiscales, situaciones en las que se produce una apli-

[10] CARBAJO VASCO ha expresado que la nueva guía acogida muestra un «mix» entre el modelo de independencia funcional y la búsqueda de lo imposible (precio de mercado independiente y comparable) y los nuevos elementos mucho más próximos al análisis de riesgos y la lenta e inexorable penetración de las ideas de la «unitary taxation» que conllevan los principios inspiradores de BEPS. *Vid*. CARBAJO VASCO, Domingo, «El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?», en *Crónica Tributaria (CT)* n.º 162, 2017, p. 18.

cación inapropiada de los métodos de valoración, y la neutralización de determinados cargos intra-grupo (como son los *management fees* y los gastos de estructura). En esta acción se destacó que para determinar el precio de mercado de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, el proveedor de servicios a la multinacional podría aplicar un margen de beneficio o incremento sobre todos los costes colectivos. Se tendría que aplicar el mismo margen a todos los servicios de bajo valor añadido, independientemente de la categoría de los mismos. Por lo general, el margen se situó en un 5% de los costes correspondientes. La aplicación se acompañó de un procedimiento con los pasos para la determinación y reparto de los costes colectivos sobre los que se aplicaría el margen. Los márgenes de beneficio en estos servicios intragrupo no deberían emplearse como referencia para la fijación del precio de plena competencia de servicios que no se englobasen bajo la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En todo caso, se acogió un apartado específico relativo información y documentación que deberían preparar las multinacionales que optasen por aplicar el método simplificado.

— Acción 13: planteó una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica[11].

Estos trabajos trasladaron una impresión de las Administraciones tributarias de la OCDE conforme a las que los grandes grupos multinacionales han venido utilizando los servicios intragrupo de bajo valor añadido de forma engañosa para facturar determinados servicios que no resultan demasiado útiles al que los percibe, servicios duplicados, etc. De este modo, su facturación se utilizó como una fórmula para trasladar bases imponibles, por lo que la revisión de la regulación de las mismas era un aspecto fundamental. Los cambios buscaron homogenizar el concepto de servicio de bajo valor añadido entre las distintas jurisdicciones, y proteger a los países receptores contra la erosión de la base imponible y el traslado de utilidades a otros países.

Como resultado de la acción 10 se propuso la Revisión del Capítulo VII de las Directrices de precios de transferencia, relativas a servicios intragrupo de bajo valor añadido. Las transacciones relacionadas con los servicios intragrupo de bajo valor añadido habían sido de las más analizadas desde las Administraciones pudiendo contrastarse muchas situaciones de doble imposición que han llevado a procedimientos amistosos, a veces demasiado largos y muy costosos tanto para empresas como para Administración. La incorporación a las Directrices se ha producido con posterioridad a la publicación de los informes definitivos con lo que se ha planteado la vigencia temporal del

[11] Hay que recordar que los efectos de estas acciones no son equiparables, dado que las acciones 8-10 se incluyeron como mejores prácticas y otras acciones, como la 13, fueron consideradas estándares mínimos. *Ibidem*, pp. 19 y 20

ISBN: 978-84-7777-556-0

nuevo contenido y, en concreto, de si el mismo es susceptible de aplicación a operaciones realizadas con anterioridad a la modificación formal de las Directrices[12].

2. Las nuevas Directrices de la OCDE de precios de transferencia de 2017

2.1. Las Directrices como *soft law*

Las Directrices de Precios de Transferencia son un instrumento de *soft law* de finalidad interpretativa en el que se desarrolla el principio de libre concurrencia consagrado en el art. 9 de los Convenios para evitar la Doble Imposición, siguiendo el MCOCDE y el Modelo ONU[13]. La normativa del Impuesto sobre Sociedades ha reconocido este valor interpretativo en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, consolidándose en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades[14]. En la normativa de nuestro IS no se hace una exhaustiva transposición a la norma interna de las Directrices, a diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones, por lo que cabe cuestionarse en qué medida determinadas modificaciones operadas en las Directrices respecto al mecanismo simplificado para los servicios de bajo valor añadido exigen una actualización normativa en aras de que resulten aplicables y garanticen mayor seguridad jurídica[15].

---

[12] *Vid.* SERRANO PALACIO, Carlos, «Eficacia temporal de los informes BEPS y de las modificaciones a las directrices de precios de transferencia de la OCDE», en *Carta tributaria-Revista de opinión* n.º 20, 2016, pp. 54-59.

[13] Nuestra doctrina científica ha puntualizado que, aunque es cierto que las Directrices una vez publicadas no dejan de ser *soft law*, su uso y práctica diaria por las administraciones tributarias es muy frecuente y pueden acabar convirtiéndose en el parámetro para determinar si un *ruling* es un elemento selectivo y constituye una ayuda de Estado incompatible. *Vid.* MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, «El "nuevo" Capítulo VI...», ob. cit., p. 353.

[14] Acerca del valor interpretativo de las Directrices, véase ANEIROS PEREIRA, Jaime, «Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia» en CT n.º Extra 6, 2011, pp. 3-10. El «Derecho blando» de la Unión también cumple una función de formación de nuevas normas de origen interno llegando la doctrina científica a diferenciar varias funciones: preparatoria de medidas legislativas, interpretativa y directiva (siendo las dos últimas las más relevantes en el ámbito tributario). *Vid.* LUCHENA MOZO, Gracia María, «Fuentes tradicionales del Derecho tributario internacional y de la UE. nuevos estándares internacionales de respuesta a fenómenos globales», en Quincena Fiscal (QF) n.º 20, 2017, p. 51.

[15] PALACÍN, Ramón y CALDERÓN, José Manuel, «Las nuevas Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017 adaptadas a BEPS. Principales implicaciones domésticas e internacionales», en *Boletín de actualización fiscal-EY*, Septiembre de 2017, p. 3 y 4. Disponible en: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps/$FILE/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps.pdf

Como expresan estos autores: «El nuevo modelo de cumplimiento en materia de *transfer pricing post BEPS* eleva el umbral de diligencia por parte de los contribuyentes —al establecer un estándar más complejo y subjetivo, y exigiendo más transparencia fiscal respecto de la cadena de valor y de la delineación fáctica de las funciones, activos y riesgos propias de cada transacción y estructura intragrupo—, y traerá igualmente consigo un modelo de comprobación fiscal distinto (más analítico, contemporáneo y focalizado en la gestión y control de riesgos fiscales), aumentando la demanda de seguridad jurídica y protección frente a los riesgos de doble imposición (poniendo en valor medidas estratégicas de tipo preventivo, y mecanismos cooperativos como los APAs)». *Ibidem*, p. 7.

El legislador español ha optado por una remisión interpretativa explícita y dinámica a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, aunque no se trata de un modelo «puro» al contemplar una referencia a las recomendaciones del «FCPT UE» [16].

El TS, en su Sentencia núm. 373/2017 de 2 marzo, ha destacado que las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, tal como son recogidas en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación —así lo dice expresamente la ley— debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que en aquéllas se recogen, pero no comprometen a los Tribunales de justicia, a la hora de resolver los procesos judiciales de que sean competentes, a valorar las pruebas procesales con plena supeditación a tales Directrices, que no condicionan ni matizan sus facultades de libre apreciación de la prueba[17].

En este trabajo nos interesan especialmente, sobre la base de los resultados de BEPS, las importantes modificaciones en el Capítulo VII de las Directrices de Precios de Transferencia de 2017 (*Special considerations for Intra-Group Services*) con respecto a los servicios intragrupo de bajo valor añadido.

Es conveniente destacar que el impacto de las modificaciones de las Directrices, sobre la base de BEPS, no es el mismo en todos los supuestos dado que se han llevado a cabo modificaciones de distinto calado. En este sentido, es posible diferenciar; modificaciones que requieren su incorporación en la norma interna; modificaciones que no se separan de las Directrices vigentes, sino que desarrollan o aclaran los criterios ya existentes y; modificaciones a los párrafos existentes o introducción de otros que suponen separarse del contenido de las Directrices hasta ese momento[18]. El nuevo régimen optativo relativo a los servicios de valor añadido sería una modificación perteneciente al grupo de aquellas que exigen su incorporación a la normativa interna, de modo que habría que entender que no tiene aplicación práctica hasta que sea incorporada a la correspondiente normativa[19].

2.2. Los avances en el tratamiento tributario internacional de los servicios intragrupo

Según las Directrices de la OCDE para que podamos hablar de un servicio intragrupo es necesario que exista un interés económico o comercial para la entidad que recibe este servicio; que el hecho de recibir dicha prestación revierta en un beneficio en su posición comercial. Se entiende cumplido dicho requisito cuando una empresa inde-

[16] PALACÍN, Ramón y CALDERÓN, José Manuel, «Las nuevas Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017 adaptadas a BEPS. Principales implicaciones domésticas e internacionales», en Boletín de Actualización Fiscal EY, Septiembre de 2017, p. 3 y 4. Disponible en: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps/$FILE/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps.pdf

[17] FJ 8º de la STS núm. 373/2017 de 2 marzo.

[18] *Vid.* SERRANO PALACIO, Carlos, «Eficacia temporal...», ob. cit. Extraído de Smarteca, pp. 3 y 4.

[19] *Ibidem*, p. 3.

ISBN: 978-84-7777-556-0

pendiente en circunstancias comparables hubiera demandado dicho servicio, bien de una empresa externa o bien desarrollándolo ella misma.

Estos servicios pueden tomar diversas formas y cubrir una gran variedad de ellos, como por ejemplo, laborales, financieros, de gerencia, de marketing, publicidad, consultoría, etc. La posible facturación de servicios por parte de la empresa matriz o por otras pertenecientes al mismo grupo a las compañías controladas cobra especial interés cuando las empresas se encuentran en países diferentes.

Las nuevas previsiones para los servicios de bajo valor añadido únicamente integran uno de los ámbitos en los que se concretan las modificaciones de las Directrices de Precios de transferencia (Capítulo VII-*Special considerations for Intra-Group Services*). No obstante, como ya adelantamos, los precios de transferencia ocuparon un papel central en las preocupaciones y propuestas del Proyecto BEPS, por lo que la revisión de la Guía de Precios va mucho más allá de tales servicios. Sintetizando las modificaciones de los demás Capítulos I, II, V, VI, VIII y IX, las principales revisiones introducidas en materia de precios de transferencia serían las siguientes:

— Nueva versión de la Sección D del Capítulo I de las Directrices.
— En el Capítulo I (*The Arm´s Length Principle*) se añaden nuevos elementos respecto de los criterios de comparabilidad, incluyendo referencias dirigidas a tener en cuenta las *location savings*, *assembled workforce*, y *group synergies*.
— En el capítulo II se introducen cambios (*Transfer Pricing Methods*) en relación con la metodología de valoración aplicable a transacciones con materias primas («commodities»). Se diseñan para impedir que los contribuyentes modifiquen las fechas de los precios en sus contratos y así conseguir ventajas fiscales. Las autoridades fiscales podrán imputar en su lugar, si se cumplen ciertas condiciones, la fecha de envío[20].
— Se revisa el Capítulo IV (*Administrative Approaches to Avoiding and esolving Transfer Pricing Disputes*) en relación con los «puertos seguros» (*safe harbors*), donde se reconoce que determinados puertos seguros diseñados adecuadamente pueden ayudar a reducir cargas derivadas del cumplimiento de obligaciones formales y proporcionar a los contribuyentes una mayor certeza.
— Una de las aportaciones más importantes del Proyecto BEPS se concreta en la Modificación del Capítulo V (*Documentation*) sobre documentación de precios de transferencia, a efectos de adaptarlo al Informe Final (2015) sobre la Acción 13 de BEPS. La OCDE establece un modelo de documentación que pivota sobre

[20] Hay que recordar que en los Informes Finales del Plan BEPS de 2015 ya se señalaba que se han elaborado mecanismos de simplificación para las transacciones relacionadas con materias primas y servicios de bajo valor añadido, dos áreas que resultan particularmente relevantes para los países en vías de desarrollo, cuya contribución fue primordial para entender los problemas e identificar la mejor manera de abordarlos.

tres piezas (*Country-by-Country Report*, *Master File* y *Local File*)[21]. Esta reforma implica una estandarización de la documentación que intensifica la transparencia, a la vez que reduce la asimetría de información que mediaba entre los grupos y las administraciones tributarias con respecto a las estructuras y cadena de valor de los grupos empresariales, y que está también llamada a servir a la doble coordinación fiscal entre Administraciones tributarias (que limita la competencia fiscal), y entre éstas y los propios contribuyentes. Conviene recordar que en el territorio estatal el 29 de septiembre se publicó el Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país. Las autoridades que han firmado el mismo se comprometen a remitir en un plazo máximo de 15 meses el CbC a aquellos Estados que también lo hayan firmado y en las que cada los multinacionales estén presentes[22].

- Se introduce una nueva versión del Capítulo VI (*Special considerations for Intangibles*). Aparecen importantes novedades sobre un conjunto de cuestiones como, por ejemplo, la titularidad de los intangibles, el concepto de intangibles a efectos de precios de transferencia, las reglas de *profit allocation* aplicables en relación con la explotación de los intangibles en función del tipo de actividades.
- Se actualiza el Capítulo VIII (*Cost Contribution Arrangements*) en relación con la guía de los «acuerdos sobre reparto de costes».
- Revisión del Capítulo IX (*Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring*) a efectos de alinearlo con las previsiones de las acciones relativas a precios de transferencia (acciones 8-10 y 13).

IV. EL MÉTODO SIMPLIFICADO DE VALORACIÓN

1. Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación

1.1. Cuestiones generales

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de aplicación hay que destacar que el régimen se refiere a la valoración de servicios intragrupo y por lo tanto sólo en este contexto cobra virtualidad el régimen. Por otra parte, el régimen simplificado únicamente va a servir para determinar el valor de los servicios que merezcan la calificación de

[21] Sobre este particular, véase PATÓN GARCÍA, Gemma, «La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS», en QF nos 15-16, 2016, pp. 19-56 y MARTÍN LÓPEZ, Jorge, «Las nuevas obligaciones documentales en materia de precios de transferencia y la información país por país: ¿Hacia una mayor (in)seguridad jurídica?», en *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales* n.º 2, 2016, pp. 153-166.

[22] En la UE, la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, impone la obligación de que los grupos de empresas multinacionales presenten un informe país por país que contenga información económica agregada relativa a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacional. Tanto en Territorio Común como en el País Vasco los Reglamentos que desarrollan las Normas Forales han previsto el plazo de 12 meses.

ISBN: 978-84-7777-556-0

bajo valor añadido. Por ello es esencial la delimitación positiva e incluso negativa del concepto. Los avances realizados a nivel OCDE deben ser valorados positivamente. En este marco conviene recordar siempre los dos problemas principales que plantea el análisis de los servicios intragrupo desde una perspectiva tributaria: 1.º) La realidad y efectividad de los servicios (es necesario determinar que el servicio se ha prestado realmente) y 2.º) Observar la adecuación al valor de mercado (principio de libre competencia) de la remuneración. El ámbito objetivo y subjetivo del régimen no allana la problemática cuestión de la prueba de la efectividad de los servicios pero sí posibilita una interpretación más laxa del concepto de valor de mercado para los servicios de poco valor añadido que se hayan prestado efectivamente.

1.2. El concepto de los servicios de bajo valor añadido

A partir de las Directrices de Precios de Transferencia, se podrían conceptuar estos servicios como aquellos de carácter auxiliar y bajo riesgo que no constituyen la actividad principal del grupo multinacional ni requieren el uso de intangibles únicos y valiosos. Las Directrices dan una definición de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, sobre la base de su caracterización y delimitación.

Entre las características de los servicios intragrupo se mencionan unas de carácter positivo y otras de carácter negativo. Serían las siguientes:

— Son prestaciones diferentes de la actividad principal del grupo. Las Directrices puntualizan que la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido puede, de hecho, representar el negocio principal de la persona jurídica proveedora del servicio, como puede ser un centro de servicios compartidos, siempre que esos servicios no guarden relación alguna con la actividad principal del grupo[23]. Los servicios que en apariencia revisten una naturaleza análoga pueden constituir o no servicios intragrupo de bajo valor añadido, atendiendo a las circunstancias y el contexto específicos[24].

---

[23] Las Directrices ponen el ejemplo de una multinacional dedicada al desarrollo, producción, venta y comercialización de productos lácteos a nivel mundial que ha constituido una empresa de servicios compartidos, cuya única actividad consiste en actuar como centro global de apoyo informático. Desde la perspectiva del proveedor del servicio, la prestación del apoyo informático constituye la actividad principal de la empresa. Sin embargo, desde el punto de vista tanto de los destinatarios como del grupo multinacional en su conjunto, no sería una actividad principal, por lo que podría considerarse como un servicio intragrupo de bajo valor añadido.

[24] Las Directrices ponen dos ejemplos para ilustrar este particular. En primer lugar, una empresa A, ubicada en el país A, es un fabricante y distribuidor mayorista de calzado en la región noroccidental. Su filial totalmente participada, la empresa B que se encuentra situada en el país B, es distribuidora mayorista en la región sudoriental del calzado fabricado por A. Como parte de sus operaciones, la empresa A efectúa habitualmente un análisis de riesgo de crédito de sus clientes en base a los informes que adquiere de una agencia que elabora informes crediticios. A su vez, la empresa A efectúa, por cuenta de la empresa B, el mismo tipo de análisis de riesgo de crédito de los clientes de la empresa B, empleando para ello los mismos enfoques y métodos. En virtud de los hechos y circunstancias de este ejemplo, se podría concluir razonablemente que el servicio que la empresa A presta a la empresa B constituye un servicio in-

— Son servicios auxiliares (tienen la naturaleza de apoyo o «soporte»).
— Son actividades que no implican ni generan un nivel significativo de riesgo.
— No conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos ni requieren de su utilización.

Además, hay algunos servicios que se entiende que no reúnen estos requisitos o aún pudiendo dudar acerca de los mismos son descartados a efectos de aplicación del enfoque simplificado. Desde luego, quedan excluidos los servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional pero además también los siguientes:

— servicios de investigación y desarrollo;
— servicios de fabricación y producción;
— actividades de venta, distribución y comercialización;
— transacciones financieras;
— extracción, exploración o transformación de recursos naturales;
— seguros y reaseguros, y
— servicios de alta dirección de empresas.

Con carácter ejemplificativo aunque bastante exhaustivamente, se indican los servicios que responden inicialmente a la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido. Así se mencionan:

1.º) Servicios de contabilidad y auditoría, como por ejemplo: recopilación y revisión de la información para ser utilizados en los estados financieros; llevanza de libros contables; preparación de estados financieros; preparación o asistencia en auditorías operacionales y financieras; comprobación de la autenticidad y fiabilidad de los registros contables; y asistencia en la preparación de presupuestos mediante la recopilación de datos y la obtención de información.
2.º) Tramitación y gestión de las cuentas pendientes de cobro/pago, como por ejemplo: recopilación de la información de facturación del cliente o usuario, y control y gestión del crédito.
3.º) Actividades de recursos humanos, tales como: 1) Gestión y selección de personal, como por ejemplo: procesos de contratación; asistencia en la evaluación de los candidatos, así como la selección y nombramiento de per-

---

tragrupo de bajo valor añadido. Por el contrario, en el ejemplo de una empresa X que es una filial de un grupo financiero de inversión con presencia mundial y la empresa X efectúa un análisis de riesgo de crédito de potenciales contrapartes en relación con operaciones que llevan asociados contratos de derivados financieros y elabora informes crediticios para dicho grupo financiero, que utiliza precisamente los informes elaborados por la empresa X para determinar los precios de los derivados financieros para los clientes del grupo. Teniendo en cuenta, además que el personal de la empresa X desarrolla conocimientos especializados y hace uso de toda una serie de modelos, algoritmos y software dedicados al análisis de riesgo de crédito que han sido creados internamente. En atención a los hechos y circunstancias de este segundo caso, no se podría concluir que el servicio prestado por la empresa X al grupo financiero de inversión con presencia mundial constituya un servicio intragrupo de bajo valor añadido.

ISBN: 978-84-7777-556-0

sonal; proceso de incorporación del de nuevo ingreso; evaluación de rendimiento y asistencia en la definición del plan de desarrollo profesional; gestión de despidos y asistencia en programas para el personal despedido; 2) Formación y capacitación del personal, como por ejemplo: desarrollo de las necesidades formativas; 3) creación de programas internos de capacitación y desarrollo; 4) creación de programas de desarrollo de capacidades de gestión y desarrollo profesional; 5) servicios salariales, como por ejemplo: asistencia y establecimiento de las políticas de retribución y de incentivos para empleados (incluyendo asistencia sanitaria, seguros de vida, opciones de compra de acciones y planes de pensiones); control de asistencia y cumplimiento del horario laboral; y, servicios de pago de nóminas (incluida la gestión de impuestos y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias), y 6) desarrollo y supervisión de los protocolos de salud y prevención de riesgos laborales, así como también de las normas de seguridad e higiene en el puesto de trabajo.

4.º) Supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales, seguridad e higiene en el puesto de trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial.

5.º) Servicios de tecnología de la información, cuando no constituyan la actividad principal del grupo, como por ejemplo: instalación, mantenimiento y actualización de los sistemas de tecnología de la información utilizados en la actividad empresarial; soporte para el sistema de información (pudiendo incluir los sistemas de información usados en contabilidad, producción, relaciones con el cliente, recursos humanos, pago de nóminas y sistema de correo electrónico); cursos de formación para el uso de aplicaciones de los sistemas de información y del equipamiento asociado utilizado para recabar, procesar y aportar datos; desarrollo de guías para el usuario sobre la tecnología de la información; suministro de servicios de telecomunicaciones; organización de servicios de asistencia técnica; habilitación y mantenimiento de sistemas de seguridad para la tecnología de la información; mantenimiento y supervisión de redes informáticas (red de área local, red de área extendida e Internet).

6.º) Apoyo a las comunicaciones internas y externas y a las relaciones con el público (a excepción de actividades de publicidad o comercialización específicas, además del desarrollo de estrategias conexas).

7.º) Servicios jurídicos, por ejemplo: asesoría jurídica general y consultoría jurídica interna, tales como la asistencia en la redacción y revisión de contratos, acuerdos y otros documentos jurídicos; dictámenes y opinión profesional; representación legal de la compañía (contenciosos judiciales, comisiones de arbitraje y procedimientos administrativos); investigaciones y estudios legales, y tareas jurídicas y administrativas para el registro y la protección de la propiedad intangible.

8.º) Actividades inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como por ejemplo: recopilación de información y preparación de declaraciones de impuestos (impuesto sobre la renta, impuestos sobre las ventas, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre el patrimonio, aduanas e impuestos especiales); pago de impuestos; contestación a requerimientos por parte de administraciones tributarias, y asesoramiento fiscal.

9.º) Servicios generales de carácter administrativo.

Si comparamos los listados ejemplificativos elaborados en la UE y en la OCDE, podemos decir que coinciden los ámbitos de los servicios intragrupo de bajo valor añadido (tecnología de la información, mercadotecnia y asistencia jurídica, contable o administrativa). Las actividades que se han incorporado en las Directrices incluyen más ejemplos que las contempladas en las Directrices comunitarias, lo cual debe ser valorado positivamente; si bien, con un menor grado de sistematización.

2. Fundamento y justificación

Esta nueva metodología optativa de valoración se basa en un mecanismo de *safe harbour* (puerto seguro)[25], de manera que ofrece ventajas de simplificación y reducción de la carga administrativa, tanto para las Administraciones Tributarias como para las empresas que decidan aplicarlo[26]. La finalidad del sistema propuesto es doble al tratar de evitar facturaciones injustificadas entre empresas vinculadas y que, además, las justificadas no resulten excesivas. Su principal consecuencia es la simplificación del denominado «benefit test» mediante la asunción de que una empresa únicamente incurriría en costes cuando exista un motivo válido de negocio, tratando de asegurar que las entidades pertenecientes al grupo reciben un tratamiento equitativo en cuanto a la atribución de dichos costes. La transición del sistema de valoración tradicional al nuevo método simplificado exige un esfuerzo para que las Administraciones tributarias y las empresas asuman las bondades de los principios establecidos por los *safe harbours.*

El método simplificado exime a la empresa de realizar un análisis de valoración específico para estos servicios. En estos casos, las empresas únicamente deberían determinar el *pool* de costes que estos servicios generan, la metodología de asignación del mismo a cada una y seleccionar un porcentaje —el 5%— que se adicionaría sobre dichos costes, con independencia de la tipología de servicios que reciba cada una de las empresas del grupo. En los trabajos iniciales de BEPS se proponía un margen entre

[25] Hay que destacar que estos mecanismos están previstos en diferentes países, aunque su extensión no había sido demasiado extendida hasta las previsiones de BEPS. Para un análisis comparado en este sentido, puede verse el trabajo de MORRIS, Dean, «The hope for a transfer pricing safe harbor», en Transfer Pricing International Journal Vol. 16, n.º 5, 2015, en especial página 2.

[26] Con respecto a los *safe harbours*, hay que recordar que la aplicación de estas reglas, fue revisada por el Consejo de la OCDE en mayo de 2013. Véase: http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf

ISBN: 978-84-7777-556-0

el 2% y el 5%[27], siendo elegido este último en el informe final de la acción 10 como margen general adecuado.

La previsión del método a nivel internacional encuentra fundamento en la necesidad de posibilitar la minimización de los costes fiscales indirectos, ofreciendo claras ventajas de simplificación y reducción de la carga administrativa, para las empresas que opten por su aplicación y para las Administraciones Tributarias. Ahora bien, su habilitación no está exenta de polémica a la hora de ser trasladado a las normativas domésticas. En este sentido, hay que destacar que su aplicación puede ser desfavorable para los contribuyentes, puesto que la opción implica un único margen estándar para todas las categorías de servicios de bajo valor añadido prestados intragrupo (a las empresas del grupo). No se puede desconocer que cada empresa puede necesitar servicios de diferentes tipos, de manera que la aplicación de un margen único puede conllevar que las empresas soporten un margen superior al que se hubiera determinado sobre la base de un margen específico para cada servicio.

3. Contenido

3.1. El margen de beneficio

Para la valoración de los servicios de bajo valor añadido, la OCDE considera que el método de valoración que puede ser más adecuado es la aplicación de un margen de beneficio o incremento sobre los costes, aplicando el mismo margen para todos los servicios de bajo valor añadido, indicando la referencia simplificada del 5% como tendencia general[28]. Si combinamos las orientaciones de la OCDE y de la UE, la horquilla al alza posible que hipotéticamente se podría plantear sería: del 5% al 10% de los costes correspondientes. No hay que olvidar que en este momento, al menos en nuestro país, son márgenes y rangos orientativos, no normativos, por lo que cobra algún sentido un análisis individualizado para adecuar su aplicación o no, a la naturaleza de los servicios.

El proveedor de servicios a la multinacional aplicará el margen de beneficio o incremento sobre todos los costes colectivos que deben ser determinados y asignados siguiendo un procedimiento concreto. Los márgenes de beneficio en estos servicios intragrupo no deben emplearse, sin la debida justificación y análisis, como referencia para la fijación del precio de plena competencia de servicios que no se engloban bajo la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido, o servicios análogos no sometidos al método de facturación simplificada opcional.

---

[27] Véase el Borrador para discusión en público disponible en: https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/borrador-para-discussion-sobre-las-modificaciones-propuestas-al-capitulo-vii-de-las-directrices-de-precios-de-transferencia.pdf

[28] Efectivamente, si echamos un vistazo a los países de los diferentes continentes que han implementado el régimen se puede observar que el porcentaje del 5% es el que mayoritariamente han acogido las legislaciones estatales. A título de mero ejemplo, podrían verse las normativas actuales del régimen indio o peruano.

Desde esta perspectiva una de las principales desventajas de este tipo de régimen es que puede generar una situación de doble imposición. En este sentido, la legislación de un país puede permitir la aplicación simplificada del coste más un x% para los servicios intragrupo, pero dicha remuneración puede ser considerada excesiva por otros Estados, lo que se contrapone a los objetivos de certeza y simplicidad originalmente buscados por el contribuyente cuando optó por dicho método. Desde la óptica de la Hacienda Pública puede tener un impacto presupuestario que no debería ser muy importante, aunque tampoco desdeñable.

En cuanto a la elección del 5% y no otro valor, hay que reconocer que no existe una justificación clara y científica que explique el porqué se elige ese valor; es cierto que en la UE viene a ser un número que ronda lo estándar. Se podría haber planteado que los legisladores lleven a cabo una evaluación científica previa que justifique que el margen de 5% es adecuado a la realidad nacional. Las recomendaciones del Plan BEPS buscan desalentar los pagos que erosionen la base imponible, es decir, que provoquen un perjuicio en contra de las arcas fiscales de los países. A nivel de las grandes multinacionales cuyas transacciones son voluminosas un 5% podría resultar suficiente. No obstante, se ha llegado a mostrar cierta preocupación en países como Perú, donde ya se ha previsto el régimen, hacia los grupos empresariales medianos y/o locales, que no cuentan con una estructura organizativa especial desde donde se centralizan diversos servicios intragrupo, sino que brindan servicios en menor volumen desde alguna de las compañías operativas como una línea de negocio adicional. En tal caso, un 5% podría ser insuficiente para cubrir otros gastos no operativos, y posiblemente esa sea una línea de negocio que incurra en pérdida neta antes de impuestos[29].

El régimen integra una cierta excepción en la aplicación del criterio del valor de mercado, económico o comercial a los servicios intragrupo de bajo valor añadido. La obligación de pagar por un servicio intragrupo surge únicamente cuando se cumple el criterio del valor económico o comercial, es decir, la actividad debe aportar una ventaja económica o comercial al miembro del grupo que se espera pague por el servicio, mejorando o preservando su posición comercial, lo que a su vez se determina evaluando si habría estado dispuesto, en circunstancias comparables, a pagar por la actividad de haber sido realizada por una empresa independiente o de haberla ejecutado aquélla internamente. No obstante, debido a la naturaleza de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, puede ser difícil realizar tales afirmaciones o podría requerir un esfuerzo superior a la cuantía de los costes. Los servicios intragrupo de bajo valor añadido pueden aportar beneficios a todos los destinatarios de dichos servicios pero surgen dudas acerca del alcance de los beneficios y en torno a si entidades independientes habrían estado dispuestas a pagar por el servicio en cuestión o a prestarlo por sí mismas. La documentación y los requisitos de información están lla-

[29] https://es.linkedin.com/pulse/servicios-intragrupo-de-bajo-valor-a%C3%B1adido-en-la-norma-macedo-

ISBN: 978-84-7777-556-0

mados a aportar pruebas suficientes para demostrar que se cumple el criterio del valor económico o comercial dada la naturaleza de los servicios intragrupo de bajo valor añadido.

3.2. El cómputo anual ajustado de los gastos colectivos

Los grupos deben determinar la totalidad de los gastos en que incurrieron los diferentes miembros de la multinacional en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido.

La determinación de los gastos colectivos se instituye sobre la base de tres fases procedimentales. En un primer momento, hay que calcular, anualmente, la totalidad de los costes incurridos por todos los miembros del grupo en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido. Los costes tienen que estructurarse en función de la categoría de los servicios, identificando los centros contables de costes utilizados para agregar los gastos.

En segundo lugar se tienen que identificar y detraer de la partida de gastos colectivos aquellos costes imputables a los servicios prestados por un miembro del grupo únicamente en nombre de otro de los miembros del mismo. Es decir, Los gastos colectivos deben excluir los costes atribuibles a una actividad interna que beneficie únicamente a la entidad prestataria (incluidas las actividades de accionista ejecutadas por la sociedad por acciones).

3.3. El reparto de los costes de los servicios intragrupo de bajo valor añadido

Una vez se han determinado anualmente los gastos colectivos «netos», la última fase del procedimiento de aplicación del método simplificado requiere proceder a la asignación y reparto de los costes/gastos colectivos entre los diferentes miembros del grupo. En orden a ello, el grupo debe elegir un criterio tomando en consideración la naturaleza de los servicios de que se trate y aplicarse a todos ellos.

El criterio seleccionado tiene que reflejar razonablemente el nivel de beneficio que previsiblemente se espera proporcionar a cada uno de los destinatarios de los servicios y, en general, debe considerar la necesidad existente para cada servicio en cuestión. En este sentido, las Directrices dan algunos ejemplos, de manera que, en caso de servicios de recursos humanos, el criterio de asignación y reparto podría basarse en el número de empleados de cada empresa del grupo; en caso de servicios de tecnología de la información, el número de usuarios; en caso de servicios de gestión de flota, el número de vehículos; en el caso de servicios de contabilidad, el número de operaciones pertinentes o el volumen de activos; en los demás casos, las cifras de ventas o el volumen de negocios pueden ser los criterios más relevantes en base a los que efectuar la distribución.

Nos hallamos ante unos módulos de reparto objetivos que deben estar vinculados directamente a la necesidad concreta de prestación del servicio de que se trate a cada integrante del grupo. Las Directrices admiten que en función de los hechos y circunstancias, se pueden emplear criterios de asignación más sofisticados. No obs-

tante, debe darse un equilibrio entre el grado de sofisticación teórica y de aplicación práctica, sin perder de vista que los costes incurridos no generen un alto valor añadido al grupo. En este contexto, puede no ser necesario aplicar múltiples criterios de reparto siempre que el contribuyente pueda explicar las razones que le llevan a concluir que un único criterio refleja de manera fiable los beneficios respectivos. Por motivos de consistencia, el/los mismo(s) criterio(s) de reparto deberá(n) emplearse para atribuir entre los beneficiarios del grupo los costes del mismo tipo de servicios intragrupo de bajo valor añadido, debiendo utilizarse el mismo criterio racional año tras año, a menos que exista una razón justificada para el cambio. De igual modo, las administraciones tributarias y los contribuyentes deben tener en cuenta que la modificación de un criterio asignación y de reparto fiable puede entrañar complicaciones nada desdeñables. Por ello es previsible que los contribuyentes documenten y justifiquen las razones por las que consideran que el criterio de asignación escogido arroja resultados que reflejan de manera fiable los beneficios que puedan derivarse para cada destinatario del servicio.

4. La aplicación del régimen

4.1. La no previsión a nivel mundial

La opción de los grupos multinacionales por la aplicación del método simplificado tiene efectos a nivel mundial, de manera que tendrá que aplicarse consistentemente en todos los países en los que se desarrollen sus actividad o actividades económicas y sobre la base de que la totalidad de los costes por servicios intragrupo de bajo valor añadido para el apoyo al negocio de las diferentes empresas integrantes deben asignarse a las mismas oportunamente[30].

La simplificación en la determinación de la retribución de plena competencia para los servicios intragrupo tiene consecuencias importantes a la hora de aplicar el régimen, dado que es posible que el grupo opere en países que hayan previsto la aplicación del método simplificado y otros que no lo hayan hecho así. El hecho de que ciertas Administraciones tributarias no hayan adoptado el régimen, no excluye la posibilidad de aplicarlo en los países en los que así se ha habilitado.

4.2. ¿Es necesaria la previsión interna?

La previsión interna del régimen es necesaria. Hay que recordar que en la STS 293/2017, de 21 de febrero de 2017, se ha considerado que en las operaciones vinculadas no es posible la aplicación retroactiva de un método de valoración cuya vigencia legal es posterior al devengo del Impuesto de Sociedades.

[30] CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Dir. y Coord.), *Nuevo régimen fiscal de las operaciones vinculadas. Valoración, documentación y supuestos prácticos*, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016, p. 317.

ISBN: 978-84-7777-556-0

4.3. La posible corrección de los resultados del método simplificado

Las Directrices han previsto la posibilidad de que las Administraciones tributarias que habiliten la aplicación del régimen simplificado puedan establecer un límite o umbral a partir del que se podrá proceder a revisar el método. Este límite podría establecerse atendiendo a ratios financieros fijos (como, por ejemplo, la proporción de los costes de los servicios intragrupo recibidos respecto del volumen de operaciones o del beneficio previo a dicho cargo por servicios) o determinarse en función de variables del grupo empresarial.

Es decir una vez superados ciertos umbrales fijados por el legislador, las autoridades tributarias no están obligadas a aceptar la aplicación del método simplificado y pueden requerir los correspondientes análisis funcional y de comparabilidad[31], incluyendo el pertinente test del beneficio[32].

Se trata de una posibilidad que queda en manos de los Estados que decidan implementar el método y que, a nuestro modo de ver, en cierta medida hace perder la razón de ser última del régimen simplificado de valoración. En los regímenes simplificados el legislador renuncia a una medición perfecta del objeto gravado a cambio de alcanzar una razonable aplicación del sistema tributario que beneficie tanto a la Administración como a los obligados tributarios.

Es discutible que en ciertos supuestos el método simplificado tenga suficiente justificación, en atención a ratios financieros o variables del grupo. No obstante, si ello es así quizás convendría fijar algunas orientaciones a nivel internacional. En nuestra opinión, esta facultad en manos del legislador y las Administraciones Tributarias no debería ser utilizada más allá de supuestos excepcionales y salvaguardando la seguridad jurídica de los contribuyentes. Así, lo más apropiado sería que las directrices delimitasen el ámbito de aplicación cerrando la posible aplicación del método simplificado en esos supuestos excepcionales en los que, por ejemplo, la proporción que representen los servicios con respecto al volumen de operaciones puede ser muy elevada. Por definición, si se trata de verdaderos servicios intragrupo de bajo valor añadido que deben efectivamente prestarse no tendría demasiado sentido establecer estas limitaciones o, al menos, dejarlas en manos de posibles regulaciones nacionales diferenciadas. No obstante, la previsión de las Directrices queda totalmente abierta, de modo que se puede regular por parte de los legisladores nacionales un umbral en el que pueda reexaminarse, e incluso rechazarse, el método simplificado.

---

[31] Hay que recordar que la normativa estatal se refiere a este análisis de comparabilidad en el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En las normativas forales, es una cuestión regulada en el artículo 42.1 de la de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava y de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya.

[32] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Dir. y Coord.), *Nuevo régimen fiscal...*, ob. cit., p. 320.

4.4. Las retenciones sobre el margen de beneficio

Como otro elemento de aplicación del régimen se aconseja a las Administraciones tributarias que de existir retenciones sobre los cargos por servicios de bajo valor añadido se apliquen sobre el margen de beneficio para posibilitar a los proveedores la recuperación de costes.

4.5. Las obligaciones formales

4.5.1. *Facturación*

El importe de los servicios facturados a cualquier miembro del grupo multinacional que opte por la aplicación de este mecanismo será el resultado de la suma de:

1.º) Los costes incurridos por otro miembro del grupo en la prestación de servicios al miembro, más el margen de beneficio seleccionado.
2.º) La parte correspondiente de los gastos colectivos asignada al miembro, utilizando el criterio de asignación y el margen de beneficio seleccionados. Dicho importe deberá abonarse al miembro del grupo que haya incurrido en los costes y, cuando sean varios los miembros que incurriesen en dichos gastos, en proporción a la participación de cada uno en los gastos colectivos.

4.5.2. *Obligaciones de documentación*

Los grupos multinacionales que opten por aplicar este método simplificado deben preparar cierta información y documentación, debiendo aportarla a petición de la administración tributaria de cualquier entidad del grupo que efectúe o perciba pagos en concepto de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En particular, las Directrices requieren:

1) Una descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados; las razones que acrediten que cada categoría representa servicios intragrupo de bajo valor añadido con arreglo a la definición de los mismos; la justificación de la prestación de servicios en el contexto del negocio de la multinacional; una descripción de los beneficios reales o susceptibles de obtenerse de cada categoría de servicios; una exposición de los criterios de asignación y reparto elegidos y motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos, y la confirmación del margen aplicado.
2) Los acuerdos o contratos por escrito de prestación de servicios y cualquier modificación de los mismos en los que se plasme la voluntad de los distintos miembros del grupo de someterse a los métodos de asignación presentes en este apartado.
3) Los cálculos en base a los que se fijan los gastos colectivos, en particular un listado exhaustivo de todas las categorías y cuantías de los costes correspondientes, incluidos los de los servicios prestados únicamente a un miembro del grupo.

ISBN: 978-84-7777-556-0

4) Los cómputos que justifiquen la aplicación de los criterios de asignación y reparto especificados.

A la vista de estos requisitos, podemos colegir que tales obligaciones de documentación tratan de alcanzar un doble objetivo en aras de la virtualidad de la normativa propuesta. En primer lugar, se trata de mantener la necesaria acreditación de la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En segundo lugar, se pretende que los documentos dejen constancia de la correcta aplicación del método simplificado de valoración.

V. EL TRATAMIENTO DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPO EN NUESTRO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En los servicios intragrupo es necesario que la entidad vinculada prestamista de los servicios facture un precio de transferencia, en concepto de contraprestación. Su admisión por la normativa tributaria depende de la observancia de una serie de requisitos que ya contenía el art. 16 del TRLIS y se replicaron de manera idéntica en el artículo 18.5 de la LIS de 2014. Se pueden sintetizar en los dos que se apuntan:

1. El servicio facturado se debe haber prestado de forma efectiva. Además, el gasto para la receptora sólo será fiscalmente deducible si le produce, o es susceptible de producirle, alguna ventaja o utilidad. La exigencia de este requisito esencial para la deducibilidad de un gasto intragrupo encuentra su fundamento en el principio de plena competencia de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. En términos comparables, se entiende cumplido este requisito si puede acreditarse que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra entidad independiente por la prestación de ese servicio. No todas las actividades que afecten a la destinataria son susceptibles de serle facturadas.

   La Administración viene estimando que ejemplos típicos de actividades que, siendo desarrolladas y sufragadas por la dominante, sin embargo no pueden trasladarse, repetirse a las dominadas, son la organización de las juntas generales de accionistas o la confección de los estados contables consolidados. Se entiende que estas actividades se efectúan por la dominante en su condición de accionista de las participadas, sin que exista propiamente servicio alguno prestado a éstas, con lo que tampoco el gasto que conllevan puede considerarse como propio de la prestación de servicios intragrupo. Por ese motivo, hay abundante jurisprudencia que exige, como requisito previo para la valoración de los gastos, que éstos se hayan acreditado suficientemente. Las sentencias del TS de 5 de noviembre de 2013 ó 26 de marzo de 2014, entre otras, niegan la deducibilidad fiscal de gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión por falta de suficiente acreditación de la prestación real del servicio.

2. El precio o contraprestación satisfecha por el servicio debe determinarse de acuerdo con alguno de los métodos legalmente previstos. Es preceptivo que el precio del servicio se individualice y particularice, para cada entidad destinataria que se beneficia de éste. En el habitual supuesto de que sean varias las destinatarias y que sea dificultoso cuantificar los parámetros individuales de forma separada e independiente, la norma permite un reparto de la contraprestación total entre las beneficiarias, de acuerdo con criterios de racionalidad. Esta racionalidad del método de reparto supondrá tomar en consideración no sólo la naturaleza del servicio y las circunstancias en que se presta, sino también los beneficios o utilidades, reales o previstas, para cada destinataria. Es así que las cautelas establecidas legalmente, se cierran con previsiones concretas para los repartos de costes de los servicios entre personas o entidades vinculadas[33].

En general, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del gasto por los servicios de apoyo a la gestión intragrupo, los denominados *management fees,* es un tema muy cuestionado desde muchas administraciones tributarias y controvertido en la admisión de los mismos incluso por parte de los Tribunales. Así por ejemplo la AN en su 208/2016 negó la deducibilidad de ciertos pagos realizados por una entidad española durante los ejercicios 2006 y 2007 a su matriz residente en el Reino Unido por la recepción de ciertos servicios de apoyo, deducibilidad que ya había sido negada en sede inspectora y ratificada posteriormente por el TEAC. En general, el adecuado diseño de la política de Precios de Transferencia y la realización de un protocolo de documentación para los cargos intragrupo acostumbra ser útil para intentar evitar o minimizar el impacto de un cuestionamiento de la deducibilidad del gasto por parte de nuestra Administración tributaria a través de sus órganos inspectores.

La aplicación de las Directrices de Precios por parte de nuestros Tribunales provoca cierta intranquilidad en algunos de sus pronunciamientos, en los que parece haberse extendido un criterio en el que se subraya que las Directrices *vinculan a la Administración, pero no a los tribunales*, pudiendo llegar a cuestionarse todo un conjunto de aspectos prácticos relativos a la valoración de operaciones vinculadas, incluidas técnicas y métodos de valoración más allá de los legalmente contemplados. Así por ejemplo, en la STS 293/2017 de 21 de febrero, se indicó que resulta improcedente la aplicación del método del margen neto transaccional, invocando las Directrices de precios de transferencia, cuando la ley expresamente no lo contemplaba[34].

---

[33] PÉREZ ROYO, Ignacio, «El Impuesto sobre Sociedades», ob. cit., p. 456.

[34] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, «Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Metodología valoración de precios de transferencia. Valor de las Directrices de la OCDE. Sentencia del Tribunal Supremo no 293, de 21 de febrero de 2017, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, (Rec. 2970/2015)», en Carta Tributaria-Revista de opinión, n.º 26, 2017, pp. 74-75.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En los Territorios Forales vascos[35], las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades han abordado el régimen general de las operaciones vinculadas, las prestaciones de servicios intragrupo y acuerdos de reparto de costes. En ellas se ha desarrollado especialmente, en comparación con la legislación estatal, este particular. En las reformas de las normas forales de 2016, las modificaciones se centraron en diferentes ámbitos. Así, se admitió como complemento a los métodos de valoración tradicionales (es decir, el método del precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado y margen neto del conjunto de operaciones), utilizar con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados, siempre que respeten el precio de libre competencia —se viene a dar entrada a técnicas de valoración mediante la actualización de flujos futuros o la tasa interna de retorno—. Además, se establecieron nuevas obligaciones de documentación y límites a sanciones y se desarrolló reglamentariamente la obligación de información país por país. Como en el ámbito estatal se acogieron «puertos seguros» o umbrales mínimos, aunque como una cierta especialidad tampoco son exigibles dichas obligaciones respecto de determinadas y concretas operaciones, a las personas o entidades vinculadas que tengan la consideración de micro, pequeña o mediana empresa[36].

Tanto la normativa estatal como la foral han respondido suficientemente, y como debe ser, a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, que además sirven como elemento hermenéutico dinámico y básico en la materia[37]. Es previsible que en un futuro inmediato se de entrada al método simplificado de valoración[38].

---

[35] En Navarra, también la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades presta singular atención en el art. 33 a las prestaciones de servicios intra-grupo y acuerdos de reparto de costes.

[36] URRUZOLA MORENO, Ester, «El plan BEPS y las operaciones vinculadas desde la perspectiva de los territorios forales», en Forum Fiscal, n.º 235, 2017, pp. 12 y 13. Ver más extensamente, el trabajo de la misma autora, «Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS» en MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio. (Dir.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati (Guipúzcoa), 2016.

[37] Las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades han previsto expresamente en su articulado que para la interpretación y aplicación de lo dispuesto para el tratamiento de las operaciones vinculadas, se deberá atender preferentemente a las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia, así como a los criterios establecidos como consecuencia de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia. Artículo 45 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipúzcoa, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava y de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya.

[38] De hecho, en países de otros continentes ya se han previsto tempranas regulaciones del mismo. En este sentido podría citarse el caso de Perú en el continente americano y de la India en Asia. Sobre el régimen indicio, instaurado en 2017 puede verse el trabajo de PICHLER, Magdalena, «Indiens neue Safe Harbour-Regelungen für die konzerninterne Dienstleistungsverrechnung : Einführung von low value-adding intra-group services», en *IWB-Herne* n.º 17, 2017.

Será el tiempo el que desvelará su posible virtualidad en función, también, de su extensión en el ámbito internacional[39].

VI. CONCLUSIONES

La OCDE ha avanzado en la regulación de los precios de transferencia, contradiciendo y matizando lo que se venía considerando en materia de prestaciones de servicios intragrupo de bajo valor añadido. Se amparan nuevos criterios claros para su distinción, con un listado ejemplificativo amplio y se establece, como margen general para el conjunto de servicios de bajo valor añadido, un 5% sobre los costes incurridos. El régimen simplificado para servicios intragrupo de bajo valor añadido integra un régimen de valoración «a tanto alzado» que encuentra fundamentación en la necesidad de simplificar las obligaciones de los administrados (en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias) y de las Administraciones tributarias estatales (en el control de dicho cumplimiento) para contribuir a una aplicación del sistema tributario eficaz.

Las ventajas que el régimen puede suponer no dejan al margen los inconvenientes a los que se enfrenta el mismo. Por una parte, el beneficio estimado se podría plantear en el marco de una horquilla a concretar por cada Estado, al poner en comparación las orientaciones internacionales de la OCDE y de la UE. En todo caso las últimas propuestas apuestan por la aplicación del porcentaje a todos los servicios de bajo valor añadido. Alternativas más complejas harían pensar en posibles porcentajes diferentes sobre la base de estudios científicos serios y valores medios, teniendo en cuenta la diferente naturaleza de los servicios que se consideran de bajo valor añadido. En cuanto al reparto de costes colectivos entre las entidades del grupo se deja margen de actuación a la actividad de los Estados, donde sí se podría diferenciar entre tipos de servicios de bajo valor añadido y criterios combinativos o sofisticados de reparto. De todas maneras, las orientaciones internacionales van en la línea de las cautelas que han adoptado hasta ahora nuestros legisladores en materia de acuerdos de reparto de costes de servicios compartidos.

La simplificación tributaria parece la mejor opción para equilibrar los intereses de la Administración y los contribuyentes. Frente a ello, un condicionante esencial que exige cierta cautela por parte del legislador es el terreno de actuación, la tributación de las grandes multinacionales. La minoración de los costes fiscales indirectos, su carác-

[39] CALVO VERGEZ ha destacado que se hace necesario el desarrollo de una actuación coordinada destinada a abordar los problemas de la fiscalidad internacional y reforzar el actual marco basado en el consenso para el gravamen de las actividades transfronterizas. CALVO VERGEZ, Juan, «El tratamiento de los precios de transferencia en el Plan BEPS: análisis de la evolución experimentada por las Acciones 8, 9 y 10 del citado Plan», en Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales n.º 2, 2016, p. 61. Está claro que la diversidad aplicativa de los precios de precios de transferencia siempre será una constante a nivel internacional por lo que solo un consenso y compromiso en la aplicación uniforme de medidas garantizará que no aparezcan nuevos problemas. *Vid.* CARBAJO VASCO, Domingo, «El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?», ob. cit., pp. 17 y 18.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ter opcional, la operatividad y practicabilidad de los sistemas tributarios unidos a la propia naturaleza de los servicios (de bajo valor añadido) nos abocan hacia un futuro con previsión de un régimen simplificado de valoración para estos servicios y que habrá que verificar, en qué medida, contribuyen a atajar las problemáticas planteadas (erosión de bases y doble imposición).

Existen algunas previsiones en las Orientaciones internacionales que, conforme a nuestra normativa y criterio, podrían ser contrarias a las finalidades a las que sirve el amparo opcional del mismo. A nuestro modo de ver, la correcta delimitación del ámbito de aplicación hace innecesaria la previsión de la posible corrección de los resultados en la aplicación del método. En el régimen simplificado el legislador está renunciando a una medición exacta y directa del objeto de gravamen, atendiendo a una simplificación tributaria y operatividad del sistema. Si el régimen no se considera oportuno para determinadas operaciones u operaciones que superen determinados límites lo más apropiado parece ser no habilitar el régimen de entrada para las mismas. Amparar una posible corrección de los resultados del método iría en contra de la simplificación del régimen que sirve de fundamento básico del mismo. Por lo demás, el análisis detenido del legislador en los márgenes habilitados no le debe hacer olvidar su técnica apropiada a la hora de establecer las obligaciones documentales que, aunque simplificadas en lo que a la valoración se refieren, no pueden eludir la necesaria exigencia acreditada de la prestación de los servicios. Pensar en regímenes simplificados más complejos podría desvirtuar la finalidad del propio método. Así que amparar diferentes porcentajes en atención al tipo de servicio prestado quizás no sea necesario, no obstante el margen de beneficio debe estar fundamentado en un previo análisis científico que lo justifique. Seguramente a nivel internacional se haya realizado y conviene contrastarlo desde una perspectiva estatal a la hora de amparar la propuesta internacional. Será la posible entrada en vigor de este régimen y el paso del tiempo quienes nos demuestren las virtudes y defectos de una normativa que tendrá que servir a las diferentes finalidades para las que ha sido concebida.

BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, J., «Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica tributaria*, n.º Extra 6, 2011.

BONELL COLMENERO, R., «Retos de la política fiscal en el siglo XXI: políticas fiscales inteligentes. Intentar cambiar el mundo de forma progresiva, como el fenómeno global «Pokémon Go», *Anuario jurídico y económico escurialense,* n.º 50, 2017.

CALVO VERGEZ, J., «El tratamiento de los precios de transferencia en el Plan BEPS: análisis de la evolución experimentada por las Acciones 8, 9 y 10 del citado Plan», *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, n.º 2, 2016.

CALVO VERGEZ, J., *La fiscalidad de los grupos de empresas en el impuesto sobre sociedades*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

CARBAJO VASCO, D., «El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?», *Crónica Tributaria*, n.º 162, 2017.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Metodología valoración de precios de transferencia. Valor de las Directrices de la OCDE. Sentencia del Tribunal Supremo no 293, de 21 de febrero de 2017, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª., (Rec. 2970/2015)», *Carta Tributaria-Revista de opinión*, n.º 26, 2017.

CORNEJO PÉREZ, A., «El Foro conjunto de precios de transferencia», *Cuadernos de Formación-IEF*, n.º 3, 2007.

ELBERT, D., MÜNCH, M., «Low Value-Adding Services - Diskussionsentwurf zur Modifikation des Kapitel VII der OECD-Leitlinien - Im Westen nichts Neues?», *Internationales Steuerrecht*, Vol. 24, n.º 10, 2015.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., «Los precios de transferencia y el ajuste secundario. Propuesta de nuevos artículos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades español», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 30, 2009.

HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. y JUSTO ALONSO, A., «Precios de transferencia», *Cuadernos de Formación-IEF*, n.º 15, 2012.

JONES RODRÍGUEZ, L., «Precios de transferencia: comparabilidad y métodos del beneficio; últimos avances de la OCDE», *Carta tributaria-Monografías*, n.º 18, 2010.

KIM, B.J., «Transfer pricing under the new BEPS paradigm : a Korean perspective», *Asia-Pacific tax bulletin-Amsterdam*, Vol. 22, n.º 4, 2016.

KORDE, A., «Joint Transfer Pricing Group's guidelines on 'low value adding intra group services'», *Transfer pricing international journal*, Vol. 11, n.º 12, 2010.

LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., «El plan BEPS de la OCDE/G20 y el tratamiento de las operaciones vinculadas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57, 2015.

LUCHENA MOZO, G.M., «Fuentes tradicionales del Derecho tributario internacional y de la UE. nuevos estándares internacionales de respuesta a fenómenos globales», *Quincena fiscal*, n.º 20, 2017.

MANZANO SILVA, M.E., «Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y su influencia en el régimen español de operaciones vinculadas: métodos de valoración y comparabilidad» en SERRANO ANTÓN, F., SIMÓN ACOSTA, E. y TAVEIRA TORRES, H. (Dirs.), *Fiscalidad y globalización*, Pamplona, Aranzadi-Civitas-Thomson Reuters, 2012.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *REDF*, n.º 175, 2017.

MORRIS, D., «The hope for a transfer pricing safe harbor», *Transfer pricing international journal*, Vol. 16, n.º 5, 2015.

NAVARRO IBARROLA, A., «Capítulo 5. La modificación de las pautas sobre precios de transferencia en BEPS (Acciones 8-10): ¿cambio o evolución?» en ALMUDÍ CID, J.M., FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A. y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (Dir.), *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS). G-20, OCDE y Unión Europea*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 2017.

PATÓN GARCÍA, G., «La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS», *Quincena Fiscal*, nos 15-16, 2016.

PÉREZ ROYO, I., «El Impuesto sobre Sociedades» en PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 10ª ed., Tecnos, Madrid, 2016.

PICHLER, M., «Indiens neue Safe Harbour-Regelungen für die konzerninterne Dienstleistungsverrechnung : Einführung von low value-adding intra-group services», *IWB - Herne*, n.º 17, 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

QUIÑONES, M.T., «Update of transfer pricing regime in light of BEPS actions 8-10 and 13», *International transfer pricing journal*, Vol. 23, n.º 6, 2016.

SERRANO PALACIO, C., «Eficacia temporal de los informes BEPS y de las modificaciones a las directrices de precios de transferencia de la OCDE», *Carta tributaria-Revista de opinión*, n.º 20, 2016.

TRACANA, D., «The impact of BEPS actions 8 - 10 on comparability analysis in the context of attribution of profits to permanent establishments», *Intertax*, Vol. 45, n.º 5, 2017.

URRUZOLA MORENO, E., «Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS» en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati (Guipúzcoa), 2016.

URRUZOLA MORENO, E., «El plan BEPS y las operaciones vinculadas desde la perspectiva de los territorios forales», *Forum Fiscal*, n.º 235, 2017.

VADILLO CASERO, C.C., «El ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas», *Cuadernos de Formación-IEF*, n.º 10, 2010.

VEGA GARCÍA, A., «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?», *Crónica tributaria*, n.º Extra 4, 2011.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva. ¿Cómo afecta al Concierto Económico del País Vasco?

María del Carmen CÁMARA BARROSO[1]

Sumario: I. INTRODUCCIÓN; II. LA ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS O CÓMO EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA; III. LA MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA EUROPEA SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA POR LA QUE SE EXIGE LA REVELACIÓN DE LOS ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA POR PARTE DE LOS PROMOTORES; IV. EL CASO ESPAÑOL: EL FORO DE GRANDES EMPRESAS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS; V. A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿AFECTARÁ ESTE PANORAMA AL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO?

I. INTRODUCCIÓN

En el escenario fiscal actual de lucha contra la planificación fiscal agresiva llevada a cabo por grandes empresas multinacionales que erosionan sus bases imponibles y trasladan sus beneficios a jurisdicciones con bajos niveles de tributación, donde desde distintas instancias internacionales —entre las que destacan, fundamentalmente, la OCDE, el G-20 o la Unión Europea— se está luchando para acabar con estas prácticas, se hace cada vez más importante conseguir unos niveles adecuados de transparencia y cooperación administrativa.

Tanto es así, que la mejora de la transparencia y la seguridad jurídica ha sido uno de los pilares en torno a los cuales han girado las 15 acciones del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE, por todos conocido.

Aunque el intercambio de información no constituye una acción específica del Plan BEPS, sí que se hace referencia al mismo en las acciones 5, 12 y 13 del Plan, relativas, respectivamente, al intercambio automático de información sobre *tax rulings*, me-

[1] Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad a distancia de Madrid.

ISBN: 978-84-7777-556-0

canismos de planificación fiscal agresiva o documentación en materia de precios de transferencia.

Así, la Acción 5 del Plan BEPS, que lleva por título «Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia», se centra en el intercambio espontáneo de información de ciertos *tax rulings* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos) con el objetivo de mejorar la transparencia y promover una mayor certeza en el tratamiento fiscal aplicable.

Por su parte, en la Acción 12 del Plan BEPS, que lleva por título «Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva», y que será objeto de un estudio pormenorizado en las páginas siguientes, se recuerda que, siendo la transparencia uno de los pilares sobre los que descansa el Plan BEPS, la Red de Información y Colaboración Conjunta sobre los Refugios Fiscales (*Joint International Tax Shelter Information and* Collaboration, JITSIC) del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE representa una plataforma internacional para una cooperación reforzada y asistencia mutua entre administraciones tributarias en virtud de los instrumentos jurídicos vigentes, que podría prever líneas estratégicas de cooperación en lo concerniente a la información recabada por los países participantes por medio de declaraciones obligatorias.

Por último, en la Acción 13 del Plan BEPS, que lleva por título «Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia», se indica que la presentación de los informes país por país deberá tener lugar en la jurisdicción de residencia de fiscal de la sociedad matriz, teniendo acceso las distintas jurisdicciones a su contenido mediante el mecanismo automático de información articulado en instrumentos de cooperación gubernamental como son, por ejemplo, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, los convenios fiscales bilaterales o los acuerdos de intercambio de información tributaria.

Aunque tanto en el Plan BEPS de la OCDE, cuyos informes finales se presentaron en 2015, como en el Paquete de lucha contra la elusión fiscal de la Unión Europea, de 2016, se han incluido diferentes medidas que modifican los paradigmas de la fiscalidad internacional (y que abordan desde el tratamiento fiscal de los instrumentos y entidades híbridas o de los regímenes de *patent box* hasta las que proponen una base imponible común consolidada en el impuesto sobre sociedades, todavía más ambiciosas que las primeras), teniendo en cuenta la dificultad que entraña lograr el acuerdo unánime de todos los países para poner en práctica estas modificaciones (por el elevado impacto recaudatorio que algunas de ellas conllevan), podemos llegar a afirmar que la transparencia y la cooperación administrativa (y, especialmente, el intercambio automático de información) se han convertido en las únicas herramientas eficaces para luchar contra la denominada planificación fiscal agresiva[2].

[2] En este sentido, MORENO GONZÁLEZ considera que «el intercambio internacional de información entre administraciones tributarias es una valiosa herramienta no sólo para luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la denominada planificación fiscal agresiva, sino también para verificar el correcto cumpli-

Pues bien, en este contexto, uno de los principales retos con los que se enfrentan las administraciones tributarias es la falta de información adecuada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva llevadas a cabo por los obligados tributarios.

Aunque los procedimientos de aplicación de los tributos (y, muy especialmente, el procedimiento de inspección) continúan siendo una importante fuente de información sobre la planificación fiscal (agresiva) llevada a cabo por los contribuyentes, los mismos, como podemos imaginarnos, presentan una serie de limitaciones como herramientas de detección temprana de estructuras de planificación fiscal, pues, en no pocas ocasiones, cuando se inicien dichos procedimientos de inspección, se podrán haber «desmontado» ya los mecanismos creados para evitar el pago de impuestos que hubiera correspondido.

Para evitar esta situación, algunos países han introducido iniciativas de declaración temprana (consultas, reducciones de sanciones por declaración voluntaria, uso de programas de cumplimiento voluntario, regímenes de declaración obligatoria…) para obtener información puntual sobre el comportamiento de los contribuyentes y así facilitar la identificación precoz de problemas, pudiendo destacar, a modo de ejemplo, el *Horizontal Monitoring* implantado en los Países Bajos en 2005 o el *adempimento collaborativo* establecido en Italia en 2015.

El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria (*mandatory disclosure rules*), que constituyen el núcleo central de nuestro estudio, es proporcionar información temprana sobre las estructuras de planificación fiscal (potencialmente agresivas o abusivas) e identificar tanto a sus promotores como a sus usuarios. Esta revelación temprana de prácticas fiscales agresivas pretende también facilitar a las autoridades la posibilidad de adoptar medidas normativas dirigidas a bloquear la efectividad de las mismas.

En definitiva, este planteamiento consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria operaciones que pueden derivar en elusión fiscal antes de que se lleven a cabo.

---

miento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes» (MORENO GONZÁLEZ, S.: «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2016, versión online). MOSQUERA VALDERRAMA *et al.* también ponen de manifiesto la cantidad creciente de herramientas que se están utilizando en el ámbito de la fiscalidad internacional para mejorar la transparencia destacando, entre otras, las cláusulas generales antiabuso (*General Anti-Avoidance Rules*), el intercambio de información, el cumplimiento cooperativo y la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte de contribuyentes y asesores fiscales (MOSQUERA VALDERRAMA, I. *et al.*: «Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency», *Intertax*, volume 46, Issue 2, pp. 140-155).

ISBN: 978-84-7777-556-0

A saber, entre los países de la OCDE y del G-20 se han introducido normas de declaración obligatoria en Estados Unidos[3], Canadá, Sudáfrica, Reino Unido[4], Portugal, Irlanda, Israel y Corea.

---

[3] En Estados Unidos existe la obligación de comunicar al *Internal Revenue Service* (IRS) operaciones que entrañan un riesgo de elusión fiscal, comúnmente conocidas como «refugios fiscales» (*tax shelters*). En concreto, se establece el deber general de presentar declaraciones o comunicaciones, el deber de los asesores de declarar determinadas operaciones (*reportable transactions*) y el deber de estos asesores de llevar una lista de los clientes de tales operaciones. Las operaciones sujetas al deber de declaración (*reportable transactions*) son las comprendidas en las siguientes categorías: (i) operaciones iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones respecto de los cuales el IRS ha establecido que tienen carácter elusivo e incluidas en una lista al efecto (*listed transactions*); (ii) operaciones confidenciales (*confidential*); (iii) operaciones contractualmente protegidas (*contractual protection*); (iv) operaciones con pérdidas (*loss transactions*); y (iv), por último, operaciones «interesantes» (*transactions of interest*). Además de al contribuyente, el IRS impone el deber de declaración de las operaciones potencialmente elusivas al promotor (asesor fiscal), obligándole a confeccionar una lista de clientes de estas operaciones. Para un mayor detalle sobre el régimen de declaración obligatoria de los Estados Unidos, *vid.*, en profundidad, PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, n.º 392, 2015, pp. 50 y ss.

[4] El régimen de Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal (DOTAS, del inglés *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*) de Reino Unido, que fue creado en 2004, ha proporcionado a las autoridades tributarias información temprana sobre estructuras de elusión fiscal, lo que ha permitido al gobierno del Reino Unido aprobar leyes encaminadas al cierre de estas estructuras antes de incurrir en una importante pérdida recaudatoria. Su esquema básico consiste en que, una vez declarada por su promotor una figura sujeta a este deber, el *HM Revenue and Customs* (en adelante, HMRC) le asigna un número de referencia que el promotor debe comunicar a sus clientes, y que estos deberán incluir en su declaración fiscal. En este caso, el deber de declarar recae principalmente sobre el promotor del plan elusivo. Cuando el promotor es un abogado (acogido al secreto profesional) sobre el que pesa la prohibición de comunicar la información al HMRC, o cuando no exista un promotor, es el cliente que lo aplica el que tiene que declarar. Los planes sujetos a la obligación de declarar se denominan «planes marcados» (*hallmarked schemes*) y requieren el cumplimiento de tres requisitos: (i) la existencia de negocios u operaciones que permitan la obtención de una ventaja en los impuestos a los que el régimen es aplicable; (ii) que la ventaja fiscal sea un beneficio importante de la operación; (iii) que exista un promotor de las operaciones o que estas hayan sido diseñadas por la propia empresa. Las marcas aplicables cuando existe un promotor son las siguientes: (a) confidencialidad frente a competidores o frente al HMRC (*confidentiality*); (b) obtención de una retribución más elevada (*premium fee*); (c) productos fiscales estándar (*standardised tax products*); (d) planes generadores de pérdidas deducibles (*loss schemes*); (e) planes consistentes en determinadas operaciones de leasing (*leasing arrangements*); (f) operaciones destinadas a eludir la tributación de rentas del trabajo (*employment income*). Por el contrario, cuando el plan ha sido diseñado por el propio contribuyente las marcas aplicables son las mencionadas en las letras (a), (b), (e) y (f). El plan marcado debe ser declarado al HMRC por el promotor en el plazo de 5 días desde el momento en que este se aproxima a otra persona con la finalidad de ofrecerle un plan dispuesto para su aplicación, hace que un plan esté disponible para su aplicación por otros o conoce que el cliente es parte de una operación que forma parte del plan. Cuando no exista un promotor, el plan debe ser declarado por el usuario en el plazo de 30 días a contar desde la celebración del primer negocio que forme parte del mismo. Los promotores están obligados a proporcionar al HMRC listas de clientes a los que hayan prestado servicios en relación con una operación sujeta a declaración y a los que, en consecuencia, hayan debido comunicar un número de referencia del plan en ese periodo. Al promotor (o al contribuyente) que declara un plan se le asigna un número de referencia (*scheme reference number*) que debe comunicar a los clientes por medio de un formulario oficial. Los clientes deben incluir el número de referencia en sus declaraciones tributarias. Para mayor detalle sobre el funcionamiento del DOTAS de Reino Unido, *vid.*, en profundidad, PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *cit.*, pp. 57 y ss.

Nuestro trabajo se estructura en las siguientes partes. En la primera, analizaremos con detalle las recomendaciones que se contienen en la Acción 12 del Plan BEPS sobre cómo deben configurarse los regímenes de declaración obligatoria en la normativa doméstica de los distintos países acogidos al Plan. En la segunda, nos centraremos en el estudio de la reciente propuesta que, desde la Unión Europea, se ha planteado en esta materia en el marco de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y que fue aprobada por el ECOFIN el 9 de marzo de 2018. A continuación, nos centraremos brevemente en el análisis del régimen de cumplimiento cooperativo existente en España, entendido este como un mecanismo complementario al régimen de declaración obligatoria, prestando especial atención al Foro de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), que, hasta el momento, cuenta con 27 empresas. Por último, haremos una breve referencia a las implicaciones que la adopción de un régimen de declaración obligatoria a nivel europeo tendría en el concierto económico del País Vasco.

II. LA ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS O CÓMO EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Ya en 2011, la OCDE publicó un informe sobre iniciativas de transparencia y declaración (*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*) donde se explicaba la importancia de poder disponer de información oportuna, específica y completa para contrarrestar la planificación fiscal agresiva, se proporcionaba una visión general de las iniciativas de declaración introducidas en ciertos países de la OCDE y se comentaba la experiencia de estos países con tales iniciativas. Ya en ese momento se puso de relieve cómo países como Canadá, Portugal, Reino Unido, Estados Unidos o Irlanda contaban en su normativa interna con regímenes de declaración obligatoria y se analizó, para cada uno de ellos, quién debía revelar la información (promotor/contribuyente), qué información debía revelarse, cuándo debía revelarse y cuáles serían las consecuencias de la no revelación de la información requerida.

Por otra parte, en 2013 la OCDE publicó un informe sobre programas de cumplimiento voluntario (*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*), que retomaba un estudio de 2008 sobre el papel de los intermediarios fiscales (*Study into the Role of Tax Intermediaries*). En el mismo se animaba a las autoridades fiscales a mejorar sus relaciones con las grandes empresas contribuyentes.

Pues bien, tomando como base los informes publicados en 2008, 2011 y 2013, y en el marco del Plan BEPS de la OCDE, en 2015 se publicó el Informe final de la Acción 12 del Plan BEPS, que lleva por título «Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva», a través del cual la OCDE proporciona a los países que no cuentan con regímenes de declaración obligatoria una serie de recomendaciones sobre cómo diseñar dichos regímenes.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es importante tener en cuenta que las recomendaciones incluidas en el Informe final de la Acción 12 no constituyen un estándar mínimo de la OCDE, por lo que los países podrán decidir libremente el establecimiento (o no) de regímenes de revelación obligatoria y, en consecuencia, la aplicación (o no) de las recomendaciones establecidas en el Informe[5].

El Informe final se divide en cuatro capítulos:

— En el Capítulo 1 se contiene una visión general de la declaración obligatoria y se analiza su interacción con otras iniciativas de declaración y herramientas de cumplimiento temprano (programas de cumplimiento voluntario).
— En el Capítulo 2 se establecen las opciones para un modelo de declaración obligatoria (quién realiza la declaración, qué información ha de declararse y cuándo ha de declararse).
— El Capítulo 3 se centra en las estructuras de tributación internacional y examina el mejor modo de captar estas operaciones mediante un régimen de declaración obligatoria.
— Por último, en el Capítulo 4 se analiza el intercambio de información en el marco de las estructuras internacionales.

Los regímenes de declaración obligatoria que existen en los países que ya aplican mecanismos de este tipo pueden dividirse en dos categorías básicas.

El primer enfoque (seguido, por ejemplo, en Estados Unidos) se basa en las operaciones. El núcleo central de este enfoque consiste en la identificación de las estructuras que la autoridad fiscal considera que generan un riesgo de política o recaudación tributaria, y a las que se denomina como «estructura sujeta a declaración».

Por el contrario, el segundo enfoque (seguido por países como Reino Unido) se basa en el promotor[6]. A diferencia del anterior, este enfoque pone mayor énfasis en el papel que desempeñan los promotores de las estructuras de planificación fiscal.

En su Informe, la OCDE considera que los regímenes de declaración obligatoria tienen que abordar una serie de cuestiones básicas de diseño que permitan determinar su alcance y ámbito de aplicación:

- *Quién tiene que declarar*: las normas de declaración obligatoria pueden exigir la declaración a los usuarios (contribuyentes) y/o los promotores (asesores fiscales) de las potenciales estructuras de elusión.

[5] Dentro del Plan BEPS podemos distinguir los siguientes bloques: (i) constituyen estándares mínimos las acciones 5 (regímenes preferenciales), 6 (*treaty shopping*), 13 (documentación sobre precios de transferencia) y 14 (resolución de conflictos); (ii) las acciones 2 (mecanismos híbridos) y 4 (deducibilidad de intereses) son enfoques comunes; por último (iii), las acciones 3 (normas CFC), 7 (establecimiento permanente), 8-10 (normativa de precios de transferencia) y 12 (regímenes de declaración obligatoria) se configuran como mejores prácticas.

[6] Según la OCDE, «el promotor es cualquier persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios».

Como podemos imaginar, mientras que el enfoque basado en las operaciones puede imponer las mismas obligaciones de declaración tanto al contribuyente como al asesor fiscal (Opción A), el enfoque basado en el promotor impone la obligación principal de declaración al asesor fiscal (Opción B). No obstante, la característica común a ambos enfoques es que tanto en uno como en otro se imponen obligaciones al asesor fiscal. En la Opción B (enfoque basado en el promotor), los usuarios únicamente tendrán que presentar información detallada de la estructura en los siguientes casos: (i) cuando el promotor sea no residente; (ii) cuando no haya promotor; o (iii) cuando el promotor se acoja al secreto profesional.

- *Qué información hay que declarar*: los países tienen que decidir qué tipos de estructuras y mecanismos deben ser declarados con arreglo al régimen.

Existen dos aspectos fundamentales en torno a la información que debe declararse. El primero afecta al fondo del régimen de declaración obligatoria y se centra en cuáles son las estructuras o los mecanismos sobre los que requiere información la administración tributaria («estructura sujeta a declaración»). El segundo, más formal, se plantea para las operaciones sujetas a declaración y se refiere a la información concreta que hay que presentar para cada una de estas operaciones.

En general, en los regímenes de declaración obligatoria deben declararse todas aquellas operaciones que se ajustan a las definiciones o los rasgos distintivos fijados en el régimen.

No obstante, para evitar costes burocráticos desproporcionados, algunos regímenes aplican primero un umbral mínimo o condición previa (a modo de filtro) que la estructura debe cumplir antes de comprobar si presenta (o no) los rasgos distintivos. Así, se puede establecer un umbral *de minimis* por debajo del cual no se genera la obligación de comunicación del esquema.

El umbral mínimo que se aplica con mayor frecuencia consiste en una prueba del beneficio principal (*principal purpose test* o *main benefit test*). Según este umbral, el mecanismo tiene que cumplir la condición de que la ventaja fiscal sea el beneficio principal (o uno de los beneficios principales) de la participación en un determinado esquema.

Además, la OCDE entiende que se podría considerar también el establecimiento de un filtro mínimo como alternativa o como complemento a una prueba de umbral más amplia, lo que serviría para que las operaciones de menor tamaño queden al margen de las obligaciones de declaración[7].

Atendiendo a estos criterios, podemos distinguir, entonces, entre países como Estados Unidos, que adoptan un enfoque de un solo paso (Opción A), y países como Reino Unido, que establecen un enfoque de varios pasos o umbral (Opción B).

[7] Por ejemplo, en el régimen de Estados Unidos, las operaciones de pérdidas sujetas a declaración tienen su propio umbral en dólares. Los umbrales oscilan entre 50.000 USD y 10 millones de USD, dependiendo del contribuyente y del tipo de operación de pérdidas.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Los rasgos (marcadores) son los instrumentos que sirven para identificar las características de las estructuras de planificación fiscal agresiva y pueden dividirse en dos categorías: rasgos genéricos y rasgos específicos.

Mientras que los rasgos genéricos se centran en características que son frecuentes en las estructuras promovidas, los rasgos específicos se utilizan para centrarse en vulnerabilidades conocidas del sistema tributario en cuestión y las técnicas que se utilizan frecuentemente en mecanismos de elusión fiscal.

Con carácter general se utilizan dos rasgos genéricos para someter a declaración a un determinado mecanismo: rasgos distintivos de «confidencialidad» (*confidentiality*) y rasgos de «comisión muy elevada» o «comisión contingente» (*Premium or contigent fees*)[8].

Los principios comunes del rasgo de confidencialidad son los siguientes: (i) la estructura o el mecanismo se ofrece al contribuyente en condiciones de confidencialidad; (ii) esto impone una limitación al contribuyente que le impide divulgar el tratamiento fiscal, la estructura fiscal de la operación o la ventaja fiscal resultante; y (iii) esta limitación protege las estrategias del asesor fiscal y puede permitirle el uso futuro de esa misma estructura o mecanismo con otros contribuyentes.

Los principios comunes del rasgo de comisiones elevadas/contingentes son los siguientes: (i) la comisión que paga el contribuyente por la estructura u operación se basa directamente en la ventaja que se espera recibir o está vinculada a la cuantía de la misma; (ii) si no se alcanza el resultado fiscal previsto, el montante de la comisión que paga el contribuyente se ve afectado.

Otros rasgos genéricos que también se utilizan —aunque con menor frecuencia— serían la «protección contractual» (*contractual protection*), por la que las partes acuerdan asignar el riesgo de que no se alcancen las consecuencias fiscales de la estructura (incluyéndose, por ejemplo, una cláusula que rechace o limite la responsabilidad del promotor), y el «producto fiscal normalizado» (*standardised tax products*), concebido para plasmar estructuras ampliamente comercializadas[9].

El Informe alude también a la posibilidad de que los mismos se apliquen de modo subjetivo o hipotético. Esto es, por ejemplo, no centrándose únicamente en las estructuras que se venden a los clientes a cambio de una comisión muy elevada, sino también en las que podrían ser vendidas a cambio de una comisión muy elevada.

Por su parte, los rasgos específicos reflejan las preocupaciones concretas o actuales de las autoridades fiscales, por lo que pueden abordar áreas en que se percibe mayor riesgo, entre las que la OCDE destaca las siguientes: esquemas de pérdidas; arrendamientos financieros (leasing); estructuras vinculadas al empleo; es-

[8] Según la OCDE, una comisión muy elevada es una comisión que es atribuible, en gran medida, a la ventaja fiscal o que está condicionada, en cualquier medida, a la obtención de una ventaja fiscal.

[9] Un «producto fiscal normalizado» es un mecanismo que se pone a disposición de más de una persona y que utiliza documentación normalizada que no está adaptada a las circunstancias del cliente. La característica fundamental de dicha estructura es su facilidad de réplica.

tructuras de transformación de rentas; estructuras en las que participan entidades no residentes (jurisdicciones de baja tributación); mecanismos en los que se utilizan instrumentos híbridos; operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable…

Así, por ejemplo, por lo que respecta a los rasgos de las operaciones de pérdidas, al parecer, los principios comunes deberían ser que una persona soporte o adquiera pérdidas que: a) se transfieran a otra persona para compensarlas con otros beneficios y reducir sus obligaciones tributarias; b) se anticipen para reducir las obligaciones tributarias corrientes de una persona; o c) formen parte de una estructura u operación promovida para reducir los impuestos a pagar por el resto de sus rentas y que es utilizada por varias personas.

Podemos concluir que mientras que los rasgos genéricos son una herramienta útil para captar operaciones nuevas e innovadoras que difícilmente quedan recogidas con los rasgos específicos, los rasgos específicos permiten a las administraciones tributarias centrarse en aquellas áreas de riesgo conocidas o comunes.

- *Cuándo se declara la información*:

En cuanto a las opciones para el plazo de declaración del promotor, en el Informe de la OCDE se plantean dos opciones: fijación de un plazo vinculado a la disponibilidad de una estructura (Opción A); O establecimiento de un plazo vinculado a la implantación (Opción B).

En el primer caso, el momento que da origen a la obligación de declarar es el instante en el que el promotor pone la estructura a disposición del usuario. Veamos algunos ejemplos.

En Reino Unido un promotor dispone de un plazo de cinco días laborables para declarar una estructura a contar desde el momento en que pone dicha estructura a disposición de otra persona para su implantación por parte de esta. En otros países como Portugal el plazo de declaración es más largo, ya que los promotores fiscales que participan en el mecanismo de planificación fiscal deben realizar la declaración en los veinte días siguientes al cierre del mes siguiente al mes en que han facilitado esa estructura. En Estados Unidos la obligación de declaración nace cuando el asesor se convierte en un «asesor material»[10]. El «asesor material» tiene que presentar su declaración ante la Oficina de Análisis de Refugios Fiscales del IRS el último día del mes siguiente al cierre del trimestre natural en el que el asesor haya pasado a ser un asesor material con respecto a la operación sujeta a declaración.

[10] Un asesor material se define como la persona que presta cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento material con respecto a la organización, promoción o puesta en práctica de cualquier operación sujeta a declaración y que, directa o indirectamente, obtiene o se espera que obtenga una renta bruta superiores a los umbrales de 50.000 USD o 250.000 USD (reducidos a 10.000 y 25.000 USD en el caso de operaciones catalogadas) dependiendo del tipo de contribuyente y del tipo de operación sujeta a declaración.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En el segundo caso, el régimen de declaración vincularía la obligación de declaración al momento en que una estructura haya sido implantada por los usuarios. Veamos algunos ejemplos.

En Sudáfrica, un mecanismo sujeto a declaración debe ser declarado en los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que, por primera vez, el contribuyente perciba, devengue, pague o adeude un importe en virtud de dicho mecanismo. En Canadá, una operación sujeta a declaración debe declararse antes del 30 de junio del año calendario siguiente al año en que la operación ha pasado a ser una operación sujeta a declaración.

Entendemos que, lógicamente, cuanto antes se produzca la declaración, mayor será la capacidad del régimen de declaración para alcanzar sus objetivos. La OCDE considera que, cuando únicamente declare el contribuyente, debe vincularse la obligación de declarar a la implantación, dado que resulta difícil determinar otro momento o hecho que suponga un acontecimiento objetivo para el nacimiento de la obligación de declarar.

Siendo así, se recomienda que cuando sea el asesor fiscal quien tenga la obligación de declarar, el plazo de declaración esté vinculado a la puesta a disposición de la estructura, lo que se conseguiría fijando plazos de declaración breves tras la puesta a disposición de una estructura. Por el contrario, cuando sea el contribuyente el que tenga que declarar, se recomienda que la obligación de declaración nazca con ocasión de la implantación, en lugar de con la puesta a disposición de la estructura.

- *Qué otras obligaciones deben imponerse a los promotores y/o usuarios de una estructura*:

La identificación de quiénes son los usuarios de una determinada estructura forma parte esencial de todo régimen de declaración obligatoria y los regímenes que existen en la actualidad proceden a esa identificación de la siguiente forma: (i) mediante el uso de números de referencia para las estructuras que permitan identificar al contribuyente que ha utilizado una estructura concreta (Opción A)[11]; y/o (ii) imponiendo al promotor la obligación de facilitar una lista de los clientes que han utilizado las estructuras declaradas (Opción B).

Cuando se utiliza un número de referencia (*scheme reference number*) para una estructura, deben cubrirse las siguientes fases: i) la autoridad fiscal emite un número de referencia para la estructura que debe facilitar al promotor o al usuario; (2) el promotor facilita el número de referencia de la estructura al usuario en un plazo determinado de tiempo (a modo de ejemplo, Reino Unido establece un plazo límite de treinta días y Estados Unidos concede sesenta días hábiles); (3) los usuarios comunican el número de referencia de la estructura a las autoridades fiscales cuando presentan su declaración fiscal.

[11] Estados Unidos, Reino Unido y Canadá utilizan un número de referencia como único identificador para las distintas estructuras.

Por su parte, las listas de clientes pueden ofrecer una alternativa para identificar a los usuarios en los países que no utilizan un sistema de números de referencia para las estructuras. Con este requisito, se obliga al promotor a proporcionar una lista de los clientes que han utilizado una determinada estructura.

Ante este escenario, la OCDE recomienda que cuando un país imponga únicamente al promotor la obligación principal de declarar (enfoque basado en el promotor), se introduzcan números de referencia para las estructuras y se exija la preparación de listas de clientes con el fin de identificar de forma unívoca a todos los usuarios de una estructura.

- *Cuáles son las consecuencias del incumplimiento*:

Los regímenes de declaración obligatoria deben incluir sanciones claras para fomentar la declaración y penalizar a quienes no cumplan con sus obligaciones. La OCDE considera que será cada país el que tenga que analizar la cuestión de si las sanciones deben ser monetarias, no monetarias, o incluir una parte monetaria y una parte no monetaria.

A juicio de la OCDE, el incumplimiento de las normas de declaración obligatoria puede dar lugar a sanciones monetarias en un diverso número de situaciones: sanción monetaria por no declarar una determinada estructura; sanción monetaria por no mantener o no facilitar las listas de clientes; sanción monetaria por no facilitar el número de referencia de cierta estructura; sanción monetaria por no declarar el número de referencia de una estructura (…)[12].

- *Clase de información que hay que declarar*: datos identificativos de promotores y usuarios de estructuras (nombre completo, dirección, número de teléfono, número de referencia fiscal); datos de la estructura; detalles de la disposición por la que la estructura queda sujeta a la obligación de declarar; descripción del mecanismo y nombre por el que se conoce; disposiciones legales en las que se basa la ventaja fiscal; descripción del beneficio o ventaja fiscal; lista de clientes; cuantía de la ventaja fiscal prevista (…).

[12] En el régimen de *tax shelters* estadounidense las sanciones se cuantifican atendiendo al beneficio que obtienen los asesores (honorarios) y los clientes (menor deuda tributaria) de la aplicación del mecanismo de planificación fiscal agresiva. La infracción por el usuario del deber de declaración se sanciona con una multa de 10.000 USD si se trata de una persona física y de 50.000 USD en cualquier otro caso (salvo que la operación esté incluida en la lista de operaciones elusivas, en cuyo caso las multas son de 100.000 y 200.000 USD respectivamente). La infracción del deber de declaración del promotor se castiga con multa de 50.000 USD por cada omisión (si se trata de una operación incluida en la lista la sanción es la mayor de las dos siguientes cuantías: 200.000 USD o el 50 por ciento de la renta bruta obtenida por el asesor). La infracción del deber de exhibición de la lista de clientes por el promotor en el plazo de veinte días desde el requerimiento escrito por el secretario está sancionada con una multa de 10.000 USD por cada día de retraso. En el régimen de DOTAS de Reino Unido a la sanción inicial se acompaña una multa diaria de menor cuantía mientras perdure el incumplimiento.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El Capítulo 3 del Informe final de la Acción 12 lleva por título «Estructuras de tributación internacional». La definición de «estructura sujeta a declaración» en el contexto internacional debe englobar todo mecanismo en el que participe un contribuyente nacional siempre que incluya un resultado transfronterizo.

Se entiende que una jurisdicción sólo debería exigir la declaración de una estructura internacional cuando esta tenga una relación significativa con esa jurisdicción (esto es, cuando la estructura tenga consecuencias fiscales a nivel nacional para un contribuyente nacional).

Teniendo en cuenta que las características que presenta la planificación fiscal internacional hacen más difícil para las administraciones tributarias la obtención de información de tales operaciones y de sus consecuencias fiscales, la OCDE considera necesario que los regímenes de declaración obligatoria contengan una serie de previsiones específicas en estos casos.

La OCDE recomienda los siguientes elementos de diseño a fin de mejorar la forma en que un régimen de declaración obligatoria aborda la planificación fiscal transfronteriza:

- Suprimir el requisito de umbral para las estructuras transfronterizas si se logra una adecuada definición de los rasgos genéricos y específicos aplicables a los mecanismos internacionales.
- Desarrollar rasgos distintivos que se centren en los riesgos en materia de BEPS que plantean las estructuras transfronterizas (mecanismos híbridos, *treaty shopping*…).
- Una definición amplia de «estructura sujeta a declaración» que comprenda cualquier mecanismo que incorpore una operación relevante con un contribuyente nacional y que produzca resultados transfronterizos.
- Evitar imponer cargas indebidas a los contribuyentes o a sus asesores, exigiendo realizar la declaración únicamente en los casos en que quepa esperar que el contribuyente nacional o su asesor tengan conocimiento de los resultados transfronterizos del mecanismo.
- Exigir al contribuyente nacional o a su asesor declarar a la administración tributaria toda información relevante sobre la estructura que sea de su conocimiento, esté en su posesión o se encuentre bajo su control.
- Imponer al contribuyente nacional, en el momento de celebrar una operación relevante con un miembro del grupo, que desarrolle una cierta investigación sobre los efectos fiscales transnacionales de los esquemas en los que participa.

Por último, en el Capítulo 4 se dedica al «Intercambio de información» se anima al Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, del inglés *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*) a intercambiar a iniciativa propia y de forma temprana información acerca de los riesgos fiscales emergentes obtenida en virtud de un régimen de declaración obligatoria que previsiblemente puedan ser relevantes para los miembros del Centro, particularmente en el caso de esquemas con efectos transnacionales.

Antes de concluir este apartado, no podemos dejar de señalar que, en el momento de redacción de estas páginas (el 8 de marzo de 2018), se ha publicado por la OCDE —promovido por el G-7— el *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, en el marco del Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras (CRS), en virtud del cual se insta a las jurisdicciones a obtener información sobre sus instituciones financieras y a intercambiar automáticamente esta información con otras jurisdicciones anualmente.

Pues bien, en este contexto, y tomando como base lo dispuesto en la Acción 12 del Plan BEPS, se ha publicado este Modelo donde se contienen reglas de revelación obligatoria de información (por parte de los intermediarios) para luchar contra los esquemas que pretenden evadir el CRS y las estructuras offshore opacas.

El sujeto pasivo de esta información serán los intermediarios (enfoque basado en el promotor), que tendrán que revelar la información a las autoridades fiscales de cada jurisdicción con la que tenga un nexo. Se entiende que existe un nexo con una determinada jurisdicción cuando el intermediario: (i) tiene una sucursal en dicha jurisdicción a través de la cual ha prestado sus servicios al usuario; (ii) es residente en dicha jurisdicción o tiene allí su sede de dirección efectiva; o (iii) se ha constituido en dicha jurisdicción.

En el caso de que el intermediario no se encuentre en el ámbito territorial de aplicación de la obligación o que este se acoja al secreto profesional, la obligación de revelación recae en el usuario de la estructura.

En cuanto a la información que debe revelarse, se extiende a todas las transacciones que forman parte de la estructura o mecanismo, incluyendo todos los detalles de la inversión subyacente y las personas (usuarios y otros promotores) envueltas en la misma.

En cuanto al plazo que se concede para la revelación de la información será de treinta días desde que la estructura se pone a disposición del usuario o contribuyente. Además, se prevé que, para todas aquellas estructuras creadas entre el 29 de octubre de 2014 (fecha del Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras) y la fecha de entrada en vigor de la obligación, cuyo importe exceda de 1.000.000 USD, deban comunicarse en un plazo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de la obligación.

Por lo que respecta al intercambio de información, se señala que la OCDE está trabajando sobre esta cuestión a través del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Por último, aunque se escapa del objeto de nuestro estudio, no podemos dejar de señalar que algunos autores se han planteado la compatibilidad de la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva (y el correlativo intercambio de información que el mismo requiere) contenida en la Acción 12 del Plan BEPS, y su reflejo a nivel europeo, con el art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH), en virtud del cual: «1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea

ISBN: 978-84-7777-556-0

necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás»[13].

III. LA MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA EUROPEA SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA POR LA QUE SE EXIGE LA REVELACIÓN DE LOS ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA POR PARTE DE LOS PROMOTORES

Aunque tradicionalmente los esfuerzos armonizadores de la Unión Europea se han centrado en la imposición indirecta (IVA e impuestos especiales), lo que encuentra su fundamento jurídico en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), en este contexto internacional de lucha contra la planificación fiscal agresiva, iniciado por la OCDE y el G-20, en la actualidad, cada vez más, se está avanzando en la armonización de la imposición directa (y, en particular, de la imposición sobre sociedades)[14].

En este contexto, y teniendo en cuenta el papel tan crucial que juega la transparencia en esta lucha contra la evasión fiscal, la Comisión ha presentado en los últimos años una serie de iniciativas para promover un sistema tributario más justo.

Es indudable que el refuerzo de la transparencia (y, en concreto, el intercambio de información entre las administraciones tributarias) es uno de los pilares fundamentales de la estrategia de la Comisión para luchar contra la elusión y la evasión fiscales, y prueba de ello fue la entrada en vigor de la nueva Directiva de cooperación administrativa, que vino a derogar a la Directiva sobre asistencia mutua de los Estados miembros

[13] Sobre el particular, *Vid.* BAKER, P.: «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, volume 43, Issue I, 2015, p. 90. MORENO GÓMEZ señala los problemas que, en materia del respeto a la protección de datos del contribuyente plantea el intercambio de información, poniendo de relieve que, atendiendo a lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es necesario respetar el principio de proporcionalidad, esto es, limitar el ámbito de aplicación de la recopilación y transmisión de datos a lo estrictamente necesario atendiendo a la finalidad de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, evitando el tratamiento de datos irrelevantes o excesivos y estableciendo exclusiones a favor de los perfiles de bajo riesgo (MORENO GONZÁLEZ, S.: «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *cit.*, consultado online).

[14] Un claro ejemplo de esta corriente lo constituye la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (comúnmente conocida como «Directiva ATAD»), y la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (comúnmente conocida como «Directiva ATAD 2»). Podemos entender que estas directivas no son más que un paso intermedio para la consecución del gran objetivo de la Comisión Europea en materia de imposición directa, este es, la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades que pretende, tras fijar un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible del impuesto de sociedades en el mercado interior de la Unión Europea, establecer unas normas técnicas para la consolidación de los beneficios y la distribución de la base imponible consolidada a los Estados miembros que reúnan los requisitos.

en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros (Directiva 77/799/CE del Consejo de 19 de diciembre de 1977).

Así, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (comúnmente conocida como *DAC 1*), deroga la Directiva 77/799/CEE y establece nuevas normas y procedimientos para la cooperación entre los países de la Unión Europea con vistas al intercambio de información (distinguiendo entre las siguientes modalidades: intercambio de información previa solicitud; intercambio automático de información; e intercambio espontáneo de información).

En particular, respecto a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, se establece que la autoridad competente de cada país de la Unión Europea deberá enviar, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de otro país de la Unión Europea la información disponible en relación con las personas (físicas y jurídicas) con domicilio en otro Estado miembro sobre las siguientes categorías específicas de renta y patrimonio: rendimientos del trabajo dependiente; remuneraciones de administradores y consejeros; productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión Europea; pensiones; propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

Como podemos observar, la Directiva 2011/16/UE potencia especialmente el intercambio de automático de información al considerarse el medio más eficaz para mejorar la correcta evaluación de los impuestos en situaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal.

A lo largo de los últimos años, la *DAC 1* ha sido objeto de una serie de modificaciones a fin de dar cabida a nuevas iniciativas en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión Europea.

Por su parte, la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (comúnmente conocida como *DAC 2*), extendió el ámbito de aplicación del intercambio automático de información más allá de las cinco categorías de renta inicialmente previstas como respuesta europea a la iniciativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) de Estados Unidos y siguiendo muy de cerca el CRS (*Common Reporting Standard*) de la OCDE, al que ya hemos hecho referencia arriba.

En virtud de la misma, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, los Estados miembros deberán intercambiar, de forma automática, información financiera sobre intereses, dividendos y tipos similares de rentas, así como la relativa a saldos en cuentas e ingresos derivados de la venta de activos financieros[15]. Así, la *DAC 2* introdujo un estándar común de comunicación de información sobre las cuentas financieras dentro de la Unión Europea.

[15] Dentro del Ordenamiento jurídico español, en la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se regulan las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

ISBN: 978-84-7777-556-0

A continuación, la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (comúnmente conocida como *DAC 3*), superando incluso lo exigido por la Acción 5 del Plan BEPS, introdujo, a partir del 1 de enero de 2017, el intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia.

Más recientemente, la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (comúnmente conocida como *DAC 4*), en consonancia con la Acción 13 del Plan BEPS, regula en el ámbito de la Unión Europea el informe país por país que los grupos de empresas multinacionales deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen con el objeto de garantizar que en toda la Unión Europea se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las administraciones tributarias. La información es exigible a los contribuyentes afectados para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

Por último, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (comúnmente conocida como *DAC 5*) permite, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, el acceso a las autoridades tributarias a información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales con arreglo a la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, para posibilitar la identificación de los beneficiarios efectivos de las cuentas financieras[16].

Más recientemente, en línea con la Acción 12 del Plan BEPS, a la que hemos hecho referencia arriba, el 21 de junio de 2017, la Comisión adoptó la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (comúnmente conocida como *DAC 6*) que, con la finalidad de reforzar la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal agresiva, tiene por objeto detectar, sirviéndose de la revelación por parte de los intermediarios (asesores fiscales, bancos, empresas de calificación…), mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento

[16] En la misma línea, en la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de julio de 2016 por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la Directiva 2009/101/CE se fomenta el intercambio automático de la información sobre la titularidad real (COM(2016) 450 final).

transfronterizo y someterlos al intercambio automático y obligatorio de información[17]. Esta Propuesta ha sido finalmente adoptada por el ECOFIN el 9 de marzo de 2018.

Se entiende que el requisito de comunicar información en el marco de un régimen de revelación obligatoria incrementará la presión sobre los intermediarios para que se abstengan de concebir, comercializar e implementar mecanismos de planificación fiscal agresiva. Del mismo modo, se considera que los contribuyentes se mostrarán menos dispuestos a crear o utilizar estos sistemas si saben que deberán comunicarse en el marco de un régimen de revelación obligatoria.

Tras su entrada en vigor, los intermediarios (o, muy rara vez, los contribuyentes) estarán obligados a comunicar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación en un plazo máximo de treinta días a partir de la fecha en que hayan puesto a disposición para su implementación un mecanismo con estas características[18]. La información estará a disposición de la administración tributaria y será objeto de intercambio automá-

---

[17] COM(2017) 335 final. Nos parece interesante traer aquí algunas de las conclusiones puestas de relieve en el informe resumen sobre las respuestas recibidas a la consulta de la Comisión sobre los desincentivos para asesores e intermediarios sobre esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos (*Disincentives for advisors and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes*), presentado por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera en junio de 2017. Tras la lectura del Informe se llega a la conclusión de que las herramientas más adecuadas para combatir la planificación fiscal agresiva son la cooperación administrativa y el cumplimiento cooperativo. El 25 por ciento (un total de 27) de las respuestas cuentan con una norma de revelación obligatoria de información en sus ordenamientos jurídicos. El 43 por ciento de las respuestas (un total de 56) cuentan con un sistema de cumplimiento cooperativo (código de conducta, código ético…) en su normativa interna. De estas 56 respuestas, 17 consideran que la existencia de dichos mecanismos ha provocado un cambio de actitud en los asesores e intermediarios. En cuanto a la necesidad de introducir mecanismos de revelación obligatoria de información en la normativa doméstica, frente a un 23 por ciento de respuestas negativas, se obtuvieron un 44 por ciento de respuestas positivas. Además, el 36 por ciento de las respuestas considera que los mecanismos de revelación obligatoria de información deben extenderse a los contribuyentes. En cuanto a las señas distintivas que deben utilizarse para determinar qué mecanismos deben ser objeto de comunicación podemos destacar, en orden decreciente de importancia, los siguientes: (i) creación de mecanismos artificiales con la única finalidad de evitar el pago de impuestos y que derivan en la obtención de un beneficio fiscal (prueba de beneficio principal); (ii) aplicación de un régimen preferente con respecto al resto de contribuyentes que no aparece contemplado como tal en la ley; (iii) mecanismos creados para eludir la aplicación del *Common Reporting Standard* (CRS) para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras; (iv) utilización de entidades ubicadas en jurisdicciones que no permiten identificar el beneficiario efectivo de una operación; (v) acuerdos de precios de transferencia que no se encuentran alineados con el principio de plena competencia o con las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia; (vi) comisiones elevadas/contingentes (*premium fee*); (vii) utilización de una entidad sin sustancia económica; (viii) utilización de mecanismos híbridos; (ix) confidencialidad; (x) utilización de una entidad de un grupo situada en una jurisdicción de baja tributación como entidad financiera de otra entidad del grupo situada en una jurisdicción con un nivel de tributación elevado.

[18] En un plazo de treinta días a contar desde: el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se ponga a disposición para su implementación; o el día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación esté listo para su implementación; o cuando se haya procedido al primer paso de la implementación del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, lo que ocurra primero.

ISBN: 978-84-7777-556-0

tico de información —trimestral— entre las administraciones fiscales de los Estados miembros.

En particular, la Propuesta de Directiva impone a los intermediarios la obligación de revelar a la administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva en los que participen en el ejercicio de su actividad profesional, mediante la concepción y promoción de los mismos. Esta obligación se limita a las situaciones transfronterizas, esto es, a aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país.

Como podemos observar, de los dos enfoques a los que hacía referencia la OCDE en su Acción 12 (enfoque basado en las operaciones/enfoque basado en el promotor), la Unión Europea ha apostado por el segundo de ellos, en una configuración muy similar al régimen DOTAS de Reino Unido.

A fin de garantizar la máxima eficacia de las medidas propuestas, teniendo en cuenta el alcance transfronterizo de los mecanismos sujetos a comunicación, tras la revelación de la información exigida, en una segunda fase, la información revelada deberá intercambiarse automáticamente entre las administraciones tributarias nacionales. En la práctica, las normas proponen que el intercambio se lleve a cabo remitiendo los mecanismos revelados a un directorio central seguro al que tendrán acceso todos los Estados miembros y que se utilizará para registrar la información que sea objeto de la cooperación administrativa.

Como acabamos de señalar, la obligación de revelar información recae en las personas (físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica) identificadas como intermediarios[19]. Sin embargo, la obligación de revelación puede no ser aplicable a un intermediario debido a una prerrogativa de secreto profesional o al mero hecho de que no esté presente en el territorio de la Unión Europea. También puede darse el caso de que no exista ningún intermediario y que sea el propio contribuyente quien conciba e implemente el mecanismo internamente. Únicamente en estos casos la obligación de revelación se transferirá a los contribuyentes que utilicen el mecanismo[20].

---

[19] Se define como «intermediario» a cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación. Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales: a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro; b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro; d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

[20] Se considerará «contribuyente» a cualquier persona a cuya disposición se haya puesto para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o ha ejecutado ya el primer paso de un mecanismo de este tipo. Cuando exista una obligación de notificación múltiple, el intermediario estará exento de presentar la información, si dispone de una prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro.

Cuando la obligación de revelación se transfiere al contribuyente el plazo para la revelación se pospone ligeramente. Los contribuyentes deberán revelar los mecanismos sujetos a comunicación de información en un plazo de treinta días, a comenzar al día siguiente en el que se haya puesto a disposición de dicho contribuyente afectado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación para su implementación o esté listo para su implementación por parte de dicho contribuyente, o cuando se haya dado el primer paso para su implementación en relación con el contribuyente afectado, lo que ocurra primero[21].

La Directiva, en su Anexo IV incluye una compilación de rasgos genéricos y específicos (denominados «señas distintivas») de las operaciones que presentan claros indicios de elusión o fraude fiscal. Basta con que concurra una de ellas para que las autoridades tributarias consideren el mecanismo sujeto a comunicación.

La legislación propuesta otorga a los Estados miembros discrecionalidad para establecer las sanciones aplicables contra la infracción de las normas nacionales que transponen la presente Directiva al ordenamiento jurídico nacional. Coincidimos con la OCDE cuando en sus recomendaciones señala que los regímenes de declaración obligatoria tienen que incluir sanciones claras para fomentar la declaración y penalizar a quienes no cumplan sus obligaciones.

La información que deberá comunicar un Estado miembro incluirá los siguientes elementos: a) identificación de los intermediarios y de los contribuyentes, incluido su nombre, su residencia fiscal, su número de identificación fiscal (NIF) y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al intermediario o al contribuyente; b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo deba comunicarse; c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, que incluya una referencia a la denominación por la que se les conoce habitualmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades empresariales o regímenes pertinentes que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional, ni de un procedimiento comercial, ni de una información cuya revelación sea contraria al interés público; d) la fecha en que vaya a iniciarse o se haya iniciado la implementación del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación; e) información pormenorizada sobre las dispo-

[21] Cuando el contribuyente afectado tenga la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure primero en la lista expuesta a continuación: (i) el Estado miembro en el que el contribuyente afectado tenga su residencia fiscal; (ii) el Estado miembro en el que el contribuyente afectado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo; (iii) el Estado miembro en el que el contribuyente afectado reciba rentas o genere beneficio, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro; (iv) el Estado miembro en el que el contribuyente afectado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro. Cuando exista una obligación de notificación múltiple, el contribuyente afectado estará exento de presentar la información, si dispone de una prueba de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro.

ISBN: 978-84-7777-556-0

siciones fiscales nacionales cuya aplicación dé lugar a una ventaja fiscal, si procede; f) valor de la operación incluida en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación; g) identificación de los demás Estados miembros que participen o puedan verse afectados por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación; h) identificación en los demás Estados miembros, en su caso, de cualquier persona que pueda verse afectada por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, indicando a qué Estados miembros están vinculados los intermediarios o los contribuyentes afectados.

Como hemos señalado arriba, las señas distintivas (genéricas y específicas) que podrían ser indicativas de una operación de planificación fiscal se regulan en el Anexo IV.

Se especifica que las señas distintivas generales (Categoría A) y las señas distintivas específicas de la Categoría B y del apartado 1, letra b, inciso i) y letras c) y d) de la Categoría C solo pueden tenerse en cuenta cuando se atienen al «criterio del beneficio principal». Como ya señalamos arriba, y ponía de manifiesto la OCDE en su Informe final, el umbral mínimo que se aplica con más frecuencia consiste en una prueba de beneficio principal. Según este umbral, el mecanismo tiene que cumplir con la condición de que la ventaja fiscal sea el beneficio principal (o uno de los beneficios principales) de la implantación de dicho mecanismo[22].

Como rasgos genéricos se establecen los siguientes (Categoría A):

1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente pertinente o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstenga de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias (rasgo distintivo de «confidencialidad»).
2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones para financiar los costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, y dichos honorarios se fijan en función de lo siguiente:

    a. El importe de la ventaja fiscal derivada del mecanismo; o
    b. El hecho de que ese mecanismo se derive efectivamente o no una ventaja fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando la ventaja fiscal prevista derivada del mecanismo no se haya obtenido o solo se haya obtenido parcialmente (rasgo distintivo de «comisión muy elevada» o «comisión contingente»).

3. Un mecanismo que conlleva el uso de documentos normalizados, incluidos formularios normalizados (productos fiscales normalizados).

[22] Este criterio se considerará satisfecho cuando el beneficio principal de un mecanismo consista en obtener una ventaja fiscal, en caso de que pueda determinarse que dicha ventaja es el resultado que cabe esperar de tal mecanismo, incluso aprovechando la forma específica en que está estructurado el mecanismo.

Por su parte, los rasgos específicos se dividen en las siguientes categorías:

— Señas distintivas específicas vinculadas a la prueba del beneficio principal (Categoría B):

1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y el uso de las pérdidas para la reducción de sus obligaciones tributarias, en particular mediante un traslado de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de la utilización de las mismas (estructura de pérdidas);
2. Un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas (estructura de transformación de rentas);
3. Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos (*round-tripping*), en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

— Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (Categoría C):

1. Un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias partes asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

    a. El destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
    b. Aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta última: (i) no aplica ningún impuesto sobre sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero; (ii); (iii) figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido valoradas por los Estados miembros de forma colectiva o en el marco de una organización internacional como paraísos fiscales.
    c. El pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;
    d. El pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;
    e. Existe una asimetría que se inscribe en el ámbito de aplicación de la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que respecta a las asimetrías híbridas con terceros países, que fue adoptada por el Consejo de Ministros el 23 de mayo de 2017 (mecanismos en los que se utilizan instrumentos híbridos).

ISBN: 978-84-7777-556-0

2. Se reclaman deducciones por la misma amortización del activo en más de una jurisdicción.
3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.
4. Existe un mecanismo que incluye traslado de activos y en los que se observa una diferencia significativa en el importe que se considera a pagar como contrapartida de los activos en las jurisdicciones implicadas.

— Señas distintivas específicas relativas a los acuerdos de intercambio automático de información y la titularidad real (Categoría D):

1. Un mecanismo que pueda tener por efecto menoscabar la obligación de notificación establecida en la normativa por la que se aplica la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal normativa o tales acuerdos. Estos mecanismos incluirán al menos lo siguiente:

   a. El uso de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una cuenta financiera, pero que presente características sustancialmente similares a las de una cuenta financiera;

   a.bis) El traslado de cuentas financieras o activos a jurisdicciones que no estén obligadas al intercambio automático de información sobre cuentas financieras con el Estado de residencia del contribuyente pertinente, o el recurso a tales jurisdicciones;

   b. La reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras;

   c. El traslado o la conversión de una entidad financiera o de una cuenta financiera o de los activos de la misma en una entidad financiera o en una cuenta financiera o en activos que no estén sujetos a notificación con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras;

   d. El recurso a entidades, mecanismos y estructuras jurídicos que eliminen o pretendan eliminar la notificación de uno o varios «titulares de cuentas» o «personas que ejercen el control» con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras;

   e. Mecanismos que socaven los procedimientos de diligencia debida empleados por las entidades financieras para cumplir sus obligaciones de notificación de información sobre cuentas financieras o que exploten las vulnerabilidades de dichos procedimientos, en particular mediante el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o débiles o en las que se imponen pocos requisitos de transparencia a las personas y mecanismos jurídicos.

2. Un mecanismo que implique una cadena de titularidad jurídica o real no transparente, mediante la participación de personas, mecanismos jurídicos o estructuras:

    a. Que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas;
    b. Que están constituidos, gestionados, controlados o establecidos o son residentes en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos titularidad de dichas personas, mecanismos jurídicos o estructuras; y
    c. En los que los titulares reales de dichas personas, mecanismos jurídicos o estructuras, en el sentido de lo dispuesto en la Directiva 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, no son identificables.

— Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia (Categoría E)[23]:

1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
2. Un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término «activos intangibles difíciles de valorar» se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:

    i. No existen activos comparables fiables; y
    ii. En el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

3. Un mecanismo que implique una transferencia transfronteriza entre sociedades del mismo grupo de funciones, riesgos o activos, si el resultado neto de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes, es inferior al 50 por ciento del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes si la transferencia no se hubiera realizado.

[23] Resulta curioso que ninguno de los rasgos específicos que contempla la OCDE en su Informe final (estructura de pérdidas, arrendamientos financieros, estructuras vinculadas al empleo, estructuras de transformación de rentas, estructuras en las que participan entidades no residentes, mecanismos en los que se utilizan instrumentos híbridos, operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable…) se haga referencia a los precios de transferencia (que, como sabemos, han sido objeto de análisis por las acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS).

ISBN: 978-84-7777-556-0

Cada dos años a partir del 1 de julio de 2020, los Estados miembros y la Comisión evaluarán la pertinencia del Anexo IV y la Comisión presentará un informe al respecto al Consejo. El informe irá acompañado, si procede, de una propuesta legislativa.

Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, y aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020.

Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios y los contribuyentes que presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación que hayan sido implementados entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva. Los intermediarios y los contribuyentes afectados, según corresponda, deberán presentar información sobre esos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, a más tardar, el 31 de agosto de 2020.

El intercambio automático de información deberá tener lugar en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que esta se haya presentado. La primera información se comunicará, a más tardar, el 31 de octubre de 2020[24].

En el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo (en adelante, CESE) de 18 de enero de 2018 (CESE/2017/3232) se respaldó la propuesta de la Comisión, considerando que la misma, al hacer que sus actividades sean transparentes, conseguirá evitar que los intermediarios sigan poniendo a disposición de sus clientes mecanismos de planificación fiscal agresiva, lo que, por extensión, disminuirá el fenómeno negativo de erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios.

No obstante, aun valorando positivamente esta iniciativa, el CESE solicitaba a la Comisión que prolongase el plazo inicialmente previsto de cinco días que se concedía para la comunicación (tanto si esta corría a cargo del intermediario o del contribuyente), de forma que las entidades que tengan la obligación de comunicación puedan hacerlo y, al mismo tiempo, con el objetivo de garantizar la eficacia de la política de comunicación. Como hemos señalado arriba, en la versión final, este plazo se ha ampliado, tanto para intermediarios como para contribuyentes, de cinco a treinta días.

Por otra parte, el CESE consideraba que la propuesta de Directiva deja algunos aspectos por resolver, destacando la modalidad de aplicación para los contribuyentes de la economía digital[25]. Esta recomendación no ha sido atendida, pues no se hace ninguna referencia a la economía digital en la versión final de la Directiva.

---

[24] La Comisión desarrollará y pondrá a disposición un directorio central seguro destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en el que se registrará la información que deba comunicarse en el marco de esta nueva obligación, con el fin de efectuar el intercambio automático previsto. Las autoridades competentes tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio.

[25] En su reunión del pasado 5 de diciembre de 2017 el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) aprobó sus Conclusiones respecto de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. La Comisión Europea ha propuesto el 21 de marzo de 2018 nuevas normas para garantizar que en la Unión Europea se graven las actividades empresariales digitales de manera equitativa y favorable al crecimiento.

Otro aspecto que el CESE consideraba crucial es el relacionado con la claridad de los criterios establecidos por la normativa para un enfoque unitario en las normativas nacionales para las sanciones en caso de no facilitar información. En este sentido, el CESE solicitaba a la Comisión que introdujera en la propuesta de Directiva normas claras relativas a la identificación de las causas que generen una responsabilidad de los contribuyentes y de los intermediarios que emplean mecanismos de planificación fiscal agresiva, dejando a los Estados miembros la decisión relativa a la cuantificación de estas sanciones.

Como hemos señalado arriba, en el texto de la Directiva únicamente se dispone que los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la misma, teniendo en cuenta que las mismas deben ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

El CESE exigía además que la Comisión proporcionase una mayor orientación por lo que respecta a la aplicación del principio de plena competencia o las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Esta recomendación sí ha tenido su reflejo en la versión final de la Directiva, pues, con respecto a la versión inicial, se ha incluido en el Anexo IV una Categoría E donde se recogen una serie de señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

Por último, el Parlamento Europeo, en el su Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, de 31 de enero de 2018, introdujo una serie de enmiendas, parte de ellas en línea con lo ya planteado por el CESE, que resumimos a continuación.

Estas modificaciones fueron refrendadas en la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 1 de marzo de 2018, sobre la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

Por lo que respecta a las sanciones en caso de incumplimiento de la obligación de información, se consideraba que el intercambio de información entre las autoridades tributarias debe ser automático también en lo que respecta a la imposición de sanciones y a las situaciones en las que el Estado miembro se abstiene de imponer sanciones. Además, entiende que los Estados miembros deben remitir a la Comisión y publicar una lista de los intermediarios y contribuyentes a los que se hayan impuesto sanciones en el marco de la presente Directiva, incluidos sus nombres, nacionalidades y lugares de residencia. Esta recomendación no se ha incluido en el texto final de la Directiva.

En cuanto a la configuración de los rasgos genéricos y específicos que permiten determinar cuándo nace la obligación de revelación de información, el Parlamento considera que la Comisión debe publicar cada dos años un proyecto de actualización de la lista de señas distintivas que definen la planificación fiscal agresiva en el que incluirá

ISBN: 978-84-7777-556-0

cualquier mecanismo, nuevo o modificado, de evasión fiscal y elusión fiscal detectado desde la publicación de la anterior actualización. Dichas señas actualizadas entrarán en vigor cuatro meses después de la publicación del proyecto de actualización. Esta recomendación sí se ha incluido en el texto final de la Directiva.

El Parlamento pretendía también que, sin hacer referencia alguna al intermediario o contribuyente correspondiente, la Comisión pusiera a disposición del público una lista de los mecanismos transfronterizos sobre los que se ha informado. Esta recomendación no se ha incluido en el texto final de la Directiva.

Aunque valoramos positivamente todos los esfuerzos que redundan en la mejora de la cooperación administrativa y, por extensión, en el incremento de la transparencia y de la seguridad jurídica del contribuyente, nos encontramos ante una norma de gran alcance que no se proyecta únicamente sobre esquemas abusivos o elusivos, de forma que, la restricción que provoca del derecho al respeto de la vida privada del contribuyente (protegida en el art. 8 del CEDH), si va más allá de lo necesario para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, podría considerarse como desproporcionada[26].

IV. EL CASO ESPAÑOL: EL FORO DE GRANDES EMPRESAS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

Dentro del Ordenamiento jurídico español, en este contexto de búsqueda de una mayor transparencia y seguridad jurídica, con la consiguiente reducción del riesgo fiscal, podemos destacar las consultas tributarias escritas, reguladas en el art. 88 LGT (donde se habilita a los obligados tributarios a formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda y que se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias), o los acuerdos previos de valoración, regulados en el art. 91 LGT, y en virtud de los cuales los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria que determinen con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

Además, en el art. 92 de la LGT se regula lo que se define como colaboración social en los siguientes términos:

---

[26] En el art. 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01) se determina que «cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, *respetando el principio de proporcionalidad*, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás». En tal sentido, *Vid.* la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de abril de 2014 en los asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12 (*Digital Rights Ireland Ltd*).

> «1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.
>
> 2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

El apartado 2 fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la finalidad de profundizar en el reconocimiento de la labor desempeñada por los profesionales de la asesoría fiscal mediante la incorporación de una referencia a la necesidad de instrumentar nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, aunque, como hemos señalado arriba, ya existen algunos países de nuestro entorno —piénsese, por ejemplo, en Portugal— que, incluso antes de la publicación del Informe final de la Acción 12 del Plan BEPS, ya incluían dentro de sus ordenamientos jurídicos normas de revelación obligatoria de información tributaria, en España, por el momento (y a la espera de la entrada en vigor de la *DAC 6*) no existe ninguna regulación en esta materia, de forma que las medidas que más se asemejan a esta cuestión son las iniciativas relacionadas con el cumplimiento cooperativo[27], y, en particular, el Foro de Grandes Empresas, creado formalmente el 10 de julio de 2009, como órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, de 2011[28].

A diferencia de los regímenes de revelación obligatoria de información, los programas de cumplimiento cooperativo suelen estar dirigidos únicamente a grandes contribuyentes y revestir un carácter voluntario para los mismos. Por el contrario, como

---

[27] Sobre la relación cooperativa, *vid.*, en profundidad, GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 134, 2010, pp. 65-95, SANZ GÓMEZ, R.: «La «relación cooperativa» entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 3, 2013, pp. 33-44 y ROZÁS VALDÉS, J. A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6, 2016.

[28] El Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios fue creado el 30 de marzo de 2011 y se define como un órgano de relación cooperativa, presidido por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, basado en la transparencia y confianza mutua. El foro establece como objetivos aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes, profundizar en el conocimiento mutuo en un marco de transparencia y rigor, y difundir las novedades y criterios de actuación de la Agencia Tributaria.

ISBN: 978-84-7777-556-0

acabamos de ver, los regímenes de revelación obligatoria abarcan a un mayor número de contribuyentes y llevan aparejado un régimen sancionador en caso de incumplimiento[29]. Además, con carácter general, mientras que los regímenes de revelación obligatoria están dirigidos principalmente a los asesores fiscales —promotores—, las normas de cumplimiento cooperativo se dirigen fundamentalmente a los contribuyentes —usuarios—.

En este contexto, el Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT), elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas para promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriben, contiene recomendaciones (*soft law*)[30], voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración[31]. A 31 de diciembre de 2016 estaban adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias 122 empresas y grupos de empresas.

En este sentido, en el art. 1.3 del CBPT se prevé una colaboración entre las empresas y la AEAT en los siguientes términos: «las empresas y la Agencia Tributaria colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión». Además, de acuerdo con el

---

[29] Sobre el particular, *Vid.* SANZ GÓMEZ, R.: «Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad,* n.º 1, 2016, p. 43. Entre los rasgos distintivos de la relación cooperativa, CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA ponen de relieve los siguientes: (i) la voluntariedad; (ii) el carácter institucional de la relación entre los obligados tributarios y la Administración tributaria; (iii) su articulación a través de principios informales; y (iv) la resolución de las cuestiones planteadas por el contribuyente en tiempo real, o en tiempos aceptables desde un punto de vista empresarial, y, en todo caso, con carácter previo a la presentación de declaraciones tributarias (CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: «Introducción al modelo de cumplimiento tributario cooperativo: estudio de los trabajos de la OCDE y principales experiencias internacionales», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015, consultado online).

[30] Por el contrario, existen países donde se han decidido introducir los programas de cumplimiento cooperativo a través de normas con rango de ley. Así, por ejemplo, en Italia, el régimen de *adempimento collaborativo* se introdujo a través del *Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, Disposizioni sulla certeza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.*

[31] La decisión de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria. Tal y como señala SANZ GÓMEZ, «la diferencia fundamental con la experiencia neerlandesa (u otras experiencias de cumplimiento cooperativo de referencia, o incluso sistemas asimilables al mismo —piénsese en el Operador Económico Autorizado del régimen aduanero en la UE—) es que la adhesión de una empresa española no está sujeta a un control previo sobre la base de criterios objetivos» (SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España», *Crónica Tributaria*, n.º 161, 2016, p. 215).

art. 3.1. del CBPT, «la Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza».

Dentro de las medidas contenidas en el CBPT podemos distinguir tres grandes bloques: (i) buenas prácticas empresariales (evitar el uso de estructuras tributarias opacas, colaborar para la detección y solución del fraude fiscal, informar al Consejo de administración de las políticas fiscales de la empresa[32]); (ii) buenas prácticas de la Administración (publicación de criterios, consultas previas…); y (iii) mecanismos de prevención de conflictos (promoción del acuerdo en el seno del procedimiento inspector…).

Muy relacionado con la revelación temprana de mecanismos de planificación fiscal (aunque en este caso con carácter voluntario), en el punto 2 de las «Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del «Código de buenas prácticas tributarias» en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas», publicadas el 2 de noviembre de 2015, se regula lo que se define como «reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial» en los siguientes términos:

> «Las empresas adheridas al Código podrán facilitar a la AEAT determinada información, preferentemente con anterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones en la medida en que estén disponibles, según se prevé en el último párrafo del apartado 3 de las Conclusiones aprobadas en 2013 sobre los siguientes aspectos de sus actuaciones y decisiones en materia fiscal:
>
> d. Presencia en paraísos fiscales y explicación de la misma.
> e. Esquemas de tributación internacional del Grupo así como grado de congruencia con los principios de las acciones BEPS de la OCDE.
> f. Cambios significativos en estructuras holdings y subholdings.
> g. Explicación de las operaciones societarias más significativas.
> h. Estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno.
> i. Catálogo de operaciones a someter o sometidas al Consejo de Administración.
> j. Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes.
> k. Información sobre los litigios fiscales existentes.
> l. Mención del cumplimiento fiscal en el Informe de Gestión o Informe integrado de la entidad».

[32] Entre las facultades indelegables del consejo de administración, el apartado b) del art. 529 ter del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital incluye «la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control».

ISBN: 978-84-7777-556-0

Por su parte, la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias, de 28 de octubre de 2016, desarrolla lo que se define como «Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT»[33].

En primer lugar se describe el alcance de la información, su carácter, uso, forma y plazo de presentación.

En cuanto al plazo de remisión de la información, preferentemente tendrá lugar con carácter previo a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (aunque se entiende que no existe inconveniente para que se proceda a su presentación con posterioridad a la terminación del plazo de declaración del citado Impuesto).

A estos efectos, se propone que las empresas puedan remitir el referido informe desde el día siguiente a la aprobación de las cuentas anuales hasta tres meses después de la terminación del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, esto es, hasta el día 25 de octubre si el ejercicio social coincide con el año natural. Como podemos observar, el plazo es muy superior al que se prevé en la *DAC 6*.

Aunque es cierto que valoramos muy positivamente las herramientas de cumplimiento cooperativo (que en el Informe final de la Acción 12 del Plan BEPS se describen como complementarias de los mecanismos de cumplimiento obligatorio), y que las mismas tienen gran aceptación en los países de nuestro entorno (Italia, Holanda…), pues reportan beneficios tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, el hecho de que se articulen como meras recomendaciones (careciendo de carácter vinculante), no llevando aparejada la exigencia de sanciones ante un incumplimiento de las mismas, reduce su potencialidad como herramienta de mejora de la transparencia. No obstante, tratándose de normas de cumplimiento voluntario, consideramos que las mismas son más respetuosas con el derecho a la intimidad consagrado en el CEDH.

A la vista de la oportuna modificación legislativa que deba efectuarse, si nos preguntamos por la base jurídica que podría sostener la revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal prevista en la *DAC 6* dentro del Ordenamiento jurídico español, SANZ GÓMEZ hace referencia al art. 93 LGT, donde se regulan las obligaciones de información en los siguientes términos: «las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos,

[33] En esta línea, en la Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017 se señala que proseguirán en 2017 las actuaciones dirigidas a lograr una mejora en la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al CBPT que voluntariamente faciliten a la Administración tributaria información adicional directamente relacionada con sus actuaciones y decisiones en materia fiscal con carácter previo o simultáneo a la presentación de sus declaraciones, en los términos recogidos en la «Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias» aprobado en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 20 de diciembre de 2016».

informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas». El autor considera que una opción sería introducir un nuevo párrafo en el art. 93 que contuviese los principales elementos del régimen español: sujetos obligados, criterios básicos de determinación de los esquemas que deban declararse y regulación de las consecuencias de la declaración (con su correspondiente reflejo en el Capítulo III del Título IV incluyendo una nueva infracción relativa al cumplimiento de esta obligación)[34].

V. A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿AFECTARÁ ESTE PANORAMA AL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO?

Como hemos señalado en las páginas anteriores, desde la OCDE y la Unión Europea se están impulsando los regímenes de revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva (y el posterior intercambio automático de la información obtenida) como herramienta para luchar contra la planificación fiscal agresiva mediante la búsqueda de una mayor transparencia y seguridad jurídica.

En la actualidad, en la misma línea de la reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, las respectivas normas forales (Álava, Guipuzcoa y Vizcaya) han modificado sus impuestos sobre sociedades en la línea marcada por BEPS (y por la Directiva ATAD). No obstante, si tenemos en cuenta que la Acción 12 del Plan BEPS se configura como una recomendación (y no como un estándar mínimo a alcanzar), y teniendo como ejemplo la normativa estatal, no resulta extraño que, hasta el momento, no se haya incorporado una norma de este tipo en la normativa de los diferentes territorios históricos del País Vasco, con independencia de que las normas forales generales tributarias de los distintos territorios sí que incluyan, en términos idénticos a lo establecido en la normativa estatal, procedimientos de vinculación administrativa previa (consultas tributarias escritas, información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, acuerdos previos de valoración y propuestas previas de tributación) y se regule la colaboración social en términos idénticos al actual art. 92.2 LGT. De incluirse una norma de este tipo en la normativa foral, imaginamos que también se articularía a través del artículo donde se regula la obligación de información.

Tras la entrada en vigor de la DAC 6, que tiene como base jurídica el art. 115 del TFUE (donde se prevé la armonización fiscal —en este caso de la imposición directa— para lograr la consecución del mercado interior), al igual que en el resto del territorio español, su aplicación también resultaría obligatoria en el País Vasco y sería objeto de obligatoria transposición.

---

[34] SANZ GÓMEZ, R.: «Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo», *cit.*, p. 50.

ISBN: 978-84-7777-556-0

BIBLIOGRAFÍA

BAKER, P.: «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, volume 43, Issue I, 2015, pp. 85-90.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y Quintas Seara, A.: «Introducción al modelo de cumplimiento tributario cooperativo: estudio de los trabajos de la OCDE y principales experiencias internacionales», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 167, 2015, pp. 75-134.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria», *Crónica Tributaria,* n.º 134, 2010, pp. 65-95.

MORENO GONZÁLEZ, S.: «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2016, pp. 39-70.

OCDE: *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París, 2016.

—, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2018.

—, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing, 2011.

—, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013.

PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, n.º 392, 2015, pp. 43-80.

ROZÁS VALDÉS, J. A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6, 2016.

SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España», *Crónica Tributaria*, n.º 161, 2016, págs.197-226.

—, «Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1, 2016, pp. 39-54.

—, «La «relación cooperativa» entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad,* n.º 3, 2013, pp. 33-44.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El *striptease* fiscal exigido por la Directiva (UE) 2018/822: la obligación de comunicar a la administración tributaria los esquemas que presenten rasgos potenciales de planificación fiscal agresiva

Manuel LUCAS DURÁN
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá. Madrid.
Letrado del Tribunal Supremo

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. ¿QUÉ HA DE COMUNICARSE? III. ¿QUIÉNES DEBEN COMUNICAR LAS ESTRUCTURAS FISCALES POTENCIALMENTE AGRESIVAS? IV. CONCLUSIONES. V. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones más relevantes a la hora de combatir todo tipo de formas de elusión fiscal que erosionan las bases tributarias de los distintos Estados es, sin duda, tener un pronto conocimiento de las operaciones que pueden ser cuestionables jurídicamente.

Como es sabido, las formas de combatir la elusión fiscal por parte de los distintos Estados han venido siendo plurales: por un lado, es habitual que los ordenamientos jurídicos permitan alguna vía para abatir los efectos de operaciones complejas dirigidas únicamente a aprovechar los huecos del sistema en aras a una menor tributación. A estos efectos, tanto España como los países de su entorno se han dotado de herramientas dirigidas a combatir esquemas elusivos contrarios a los principios básicos de la imposición (esencialmente, los de capacidad económica e igualdad tributaria). Y ello tanto en lo que respecta a sus Administraciones tributarias como, en general, a otros ámbitos del sector público encargados de legislar y hacer cumplir las normas fiscales (jueces y tribunales). Sin embargo, las posibilidades de actuación de cada uno de los sujetos antes referidos son, ciertamente, diversas.

Por un lado, en relación con la Administración tributaria, la tónica general ha sido proporcionarle normativamente a la misma las competencias suficientes de inspección, pero configurando, al mismo tiempo, un control legal efectivo de sus potestades para que no

ISBN: 978-84-7777-556-0

se menoscaben indebidamente los derechos de los contribuyentes. Por ello se han aprobado normas dirigidas a equilibrar, por un lado, sus posibilidades de reconfiguración o recalificación de operaciones tributarias en pos de obtener una mayor recaudación tributaria con, por otro lado, la exigencia más que razonable de una seguridad jurídica que fije un marco de actuación conocido por los operadores a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante) y sus reglamentos de desarrollo (especialmente el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

En otro orden de cosas, los jueces y tribunales han pretendido, asimismo, usar doctrinas teleológicas de aplicación de la norma para evitar interpretaciones torticeras de los preceptos que derivarían en una menor tributación efectiva desprovista de justificación alguna. Tal activismo judicial ha tenido más relevancia en países anglosajones[1] que en la tradición continental, donde los jueces suelen aplicar el Derecho con mayor apego a la norma y menor creatividad. Con todo, en aras a la seguridad jurídica también los países anglosajones han adoptado normas que regulen tal cuestión (conocidas como *general anti-avoidance rules* o *GAAR*)[2], preceptos que se superponen asimismo

[1] En Estados Unidos suele citarse la paradigmática sentencia *Helvering v. Gregory*, 1934 (Tribunal de Apelaciones del Segundo Circuito), posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo, en la cual el juez Learned Hand escribió uno de los pasajes más famosos de la historiografía sobre planificación fiscal que reza: «Cada cual puede organizar sus asuntos de tal manera que consiga que sus impuestos sean tan bajos como le sea posible; no se está obligado a elegir el patrón que implique mayor pago a Hacienda; ni siquiera existe una obligación patriótica de aumentar los propios impuestos (…) Sin embargo, no se deriva que el Congreso pretendiera cubrir [con los beneficios fiscales reconocidos a las reestructuraciones empresariales] tal transacción, ni siquiera aunque los hechos respondan a las definiciones de diccionario de cada término usado en la definición legal. Es bastante cierto (…) que en la medida en que el articulado de una ley aumenta, se contraen las posibilidades de interpretación; pero el significado de una frase puede ser más que el de sus palabras por separado, del mismo modo que una melodía es más que sus notas, y ningún grado de particularidad puede obviar el recurso al marco en que todo aparece, en el que todo se crea colectivamente»; en Reino Unido, de forma paralela, se desarrolló la denominada doctrina *Ramsey* [*vid. Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, 1936; *Eilbeck (Inspector of Taxes) v Rawling*, 1980; *Inland Revenue Commissioners v Burmah Oil Co Ltd*, 1981; *WT Ramsay v Inland Revenue Commissioners*, 1982; *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson D.E.R., Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson G.E., Murdoch (Inspector of Taxes) v. Dawson R.S.*, 1984]. Sobre todo ello puede consultarse, entre otros, A. Likhovski, «The Duke and the Lady: Helvering V. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, Vol. 25, Spring 2004, así como (estableciendo una comparación entre Estados Unidos y Australia) S. C. Morse y R. Deutsch, «Tax Anti-Avoidance Law in Australia and the United States», *The International Lawyer*, Vol. 49, N.º 2, 2015 (ambos textos accesibles en abierto a través de internet).

[2] *Cfr. section* 211(2) de la *Finance Act* 2013 en Reino Unido, la *Part IVA* de la *Income Tax Assessment Act* de 1936 en Australia (desde 1981), la *section* BG 1 de la *Income Tax Act* 2007 de Nueva Zelanda (aunque dicho país dispone de tal regla normativa desde 1878), la *section* 80 letras A a L o 103(1) de la *Income Tax Act* nº 58 de 1962 en Suráfrica (desde 2006), o la *section* 7701(o) del *Internal Revenue Code* de Estados Unidos (que recoge la doctrina de la sustancia sobre la forma). Sobre tales cuestiones puede verse PWC, «Recent global developments in general anti-avoidance rules», *Tax Insights from Tax Controversy and Dispute Resolution* (https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-TCDR%20Insights-GAAR-recent-developments.pdf, consultado el 15 de julio de 2018).

con otras cláusulas antielusivas de carácter singular o especial (*special anti-avoidance rules* o *SAAR*).

Y, como no podía ser de otra forma —y se desprende de lo indicado con anterioridad—el Poder Legislativo se ha ocupado también de contrarrestar las prácticas abusivas de los contribuyentes aprobando no sólo preceptos que permiten recalificar determinadas operaciones haciéndolas tributar conforme a su verdadera naturaleza (art. 13 de la LGT) sino también vías de variar el efecto fiscal que pueden conllevar determinadas operaciones a través del artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), siendo este último precepto la cláusula antielusiva general por excelencia del sistema fiscal español[3]. Ello no obstante, existen asimismo otras disposiciones específicas aprobadas para combatir supuestos concretos de planificación fiscal ilícita circunscritos en determinados sectores, como sería el caso de las reorganizaciones empresariales o las transmisiones de participaciones sociales, por citar solo dos supuestos bien conocidos, y que constituirían singulares cláusulas antielusivas específicas (art. 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades —LIS— y art. 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, etc.). De hecho, en los últimos tiempos se ha aprobado —en línea con otros países de nuestro entorno— una infracción para supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 206 bis de la LGT)[4].

Sin embargo, el resultado de todas las acciones combinadas antes referidas ha tenido una dudosa efectividad en lo que se refiere a combatir la elusión fiscal, y ello porque desde que se diseñaba un determinado esquema de elusión fiscal hasta que el mismo era descubierto por la Administración tributaria pasaban años (con las consiguientes mermas recaudatorias y, adicionalmente los litigios que ello genere). De hecho, la lucha contra la elusión fiscal ha sido en la mayoría de los casos una carrera extenuante en la que todos los poderes públicos responsables de una adecuada aplicación del sistema fiscal han debido ir «tapando» —ya fuera legislativa, administra o judicialmente—, los huecos que abría la imaginación de los contribuyentes y, esencialmente, de sus asesores fiscales, dispuestos a retorcer al máximo un ordenamiento tributario con el ánimo de rebajar la correspondiente factura fiscal.

Con todo, el constante movimiento de los escenarios utilizados por los operadores jurídicos encargados de la aplicación de la norma fiscal (tanto poderes públicos como

---

[3] Sobre el particular *vid.*, entre otros, C. García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004 o V. Ruiz Almendral, *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

[4] *Vid*. sobre el particular, entre otros, M. Lucas Durán, «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas del mismo», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* núm. 397, 2016, págs. 5-58, así como J. Martín López, «La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Crónica Tributaria* núm. 163, 2017, págs. 123-145.

ISBN: 978-84-7777-556-0

contribuyentes) no siempre benefician a estos últimos, pues también implica grandes dosis de inseguridad jurídica que en modo alguno favorece al tráfico económico en cuanto que resulta imposible cuantificar *a priori* el coste fiscal de una determinada operación, lo cual resulta nefasto para la previsibilidad y, en definitiva, para los negocios.

Y, llegados a este punto, es donde tiene sentido hablar, en primer lugar, de la acción 12 del proyecto BEPS[5], que recoge una serie de ideas relacionadas con la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal potencialmente agresiva, las cuales quedaron como meras recomendaciones a los distintos Estados al no incluirse en el convenio multilateral de implementación algunas medidas del referido proyecto. Lógicamente, al tratarse de una cuestión más interna de los distintos Estados, tales medidas de información deberían adoptarse, en su caso, por cada país y según sus circunstancias jurídicas (esencialmente constitucionales) propias.

En puridad, y como es sabido, existen ya una serie de países que tiempo atrás implantaron un sistema de declaración obligatoria de esquemas de planificación potencialmente agresiva (en nuestro entorno más cercano: Irlanda, Reino Unido y Portugal)[6], que son habitualmente tomados como modelo (siquiera a título comparativo) para el diseño de cualquier normativa nacional, como no puede ser de otra forma.

Sin embargo, la Unión Europea (UE) consideró que la implementación individualizada —por cada país— de regímenes de revelación obligatoria pudiera alterar el funcionamiento del mercado interior, motivo por el cual entendió necesaria una regulación a nivel comunitario de los intercambios de información —y dentro de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad— respecto de esquemas elusivos transfronterizos, esto es, cuando las estructuras de ahorro fiscal cubran situaciones internacionales (entre más de un Estado miembro o un Estado miembro y un tercer país). Se ha considerado por parte de las instituciones europeas que aprobaron tales medidas que se atiende razonablemente a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad (como, por otro lado, resulta exigido por el art. 5 y el protocolo núm. 2 del Tratado de la Unión Europea —TFUE—), en la medida en que sólo se exigen tales obligaciones de información cuando el interés sea supranacional, aunque —lógicamente— se deje en manos de los Estados regulaciones que afecten a su ámbito estrictamente interno.

En las páginas que siguen se realizan una serie de comentarios de urgencia de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo del Consejo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que afecta al intercambio automático y obligatorio de información

---

[5] OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

[6] *Cfr.* En Reino Unido: *Finance Act* 2004, Part 7 (*sections* 306 a 319), *Social Security Administration Act* 1992, *section*132A, así como *Taxes Management Act* 1970, section 98C (a partir de 2004); en Portugal: *Decreto-Lei* nº 29/2008 de 25 de Fevereiro (desde 2008); en Irlanda *Taxes Consolidation Act*, 1997, *sections* 817DA y siguientes (a partir de 2014).

en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, con referencia, básicamente, a la información que ha de comunicarse y a las personas que deben comunicarla.

II. ¿QUÉ HA DE COMUNICARSE?

Habrán de comunicarse los *mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación*. Según el apartado 18 del art. 3 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (conforme redacción operada por la Directiva 2018/822 que ahora comentamos), un *mecanismo transfronterizo* es una suerte de estructura jurídica asociada generalmente a una determinada fiscalidad que tenga implicaciones supranacionales, esto es, que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país[7].

El precepto referido, como acaba de indicarse, pone el énfasis en el carácter internacional del mecanismo para que le resulte aplicable la normativa ahora comentada: de otro modo, sería discutible —atendiendo a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad ya referidos— que la UE tuviera competencias para regular tales cuestiones[8]. La propia norma define el carácter transfronterizo del *mecanismo* atendiendo a una serie de elementos objetivos, esto es, que se cumplan al menos una de las siguientes condiciones[9]:

---

[7] Entendemos con P. LAMPREAVE MÁRQUEZ, «El intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas», *Carta Tributaria* núm. 39, 2018, pág. 5 de la versión digital, que la traducción del término *arrangement* (cuya acepción más común en castellano podría ser «arreglo» o, en el contexto que ahora se enmarca «acuerdo») por *mecanismo* (que tiene implicaciones casi robóticas) es ciertamente desafortunada. Probablemente hubiera sido mucho más adecuado traducir tal término por «estructura»o «esquema». Otras versiones del mismo texto se han referido a idéntico término como «dispositivo» (en francés *dispositif*) o «configuración» (en alemán *Gestaltung*), siendo así que sólo en italiano se ha utilizado un término similar al recogido en la versión española. Los términos «estructura» o «esquema» parecen recoger mejor la idea de una serie de actos o negocios jurídicos imbricados que persiguen una menor tributación.

[8] Recoge el apartado 10 de la exposición de motivos de la tantas veces citada Directiva 2018/822: «Dado que el principal objetivo de la presente Directiva relativa a la comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva debe centrarse en garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, es crucial no regular a escala de la Unión más de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. Esta es la razón por la que sería necesario circunscribir cualquier norma común sobre comunicación de información a las situaciones transfronterizas, es decir, a aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. En tales circunstancias, debido al posible impacto en el funcionamiento del mercado interior, se puede justificar la necesidad de establecer una serie de normas comunes, en lugar de dejar que la cuestión se trate a nivel nacional. Un Estado miembro podría tomar medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, pero la información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la presente Directiva no debe comunicarse automáticamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. Esta información podría intercambiarse en caso de ser solicitada o de manera espontánea con arreglo a las normas aplicables».

[9] *Cfr*. punto 18 del art. 3 de la Directiva 2011/16/UE antes referido.

ISBN: 978-84-7777-556-0

1) Que no todos los participantes en el *mecanismo* sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción. Si tal se produjera faltaría el elemento de internacionalidad que requiere la Directiva y, por ende, quedaría referida a una operación estrictamente interna no afectada por normativa comunitaria que, sin embargo, sí podrá ser regulada por normativa nacional. Como es conocido, para la determinación de la residencia fiscal habrá que estar a la normativa interna de cada país y, en caso de doble residencia, a las criterios recogidos en la normativa convencional aplicable[10].
2) Que uno o varios de los participantes en el *mecanismo* sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción. Tal supuesto viene a matizar el anterior, pues pudiera ocurrir que siendo todas las partes residentes en una jurisdicción, sin embargo existan supuestos de doble residencia no solucionados convencionalmente (por la vía del mutuo acuerdo que recogen el art. 4 del convenio de doble imposición respectivo y el art. 4. de la convención multilateral BEPS) o bien que no puedan solucionarse por dicha vía al no existir tratado fiscal aplicable. En tales casos, aun cuando todos los participantes en el mecanismo fueran residentes en una misma jurisdicción (y cumpliéndose el supuesto de exclusión de la directiva al que se refiere el párrafo anterior) no cabría duda de que la operación tiene una característica internacional. Es más, en puridad podría decirse que —en términos estrictos— se verificarían los hechos recogidos en el párrafo anterior pues, al constatarse la doble residencia fiscal (y no encontrarse resuelta tal circunstancia a favor de uno de los dos o más Estados en conflicto), el supuesto habría de encuadrarse en los hechos referidos en el párrafo previo. Ello no obstante, y por su hubiera alguna duda, el precepto detalla que en tales supuestos también nos encontraríamos ante una situación regulada por la Directiva y no meramente interna.
3) Que uno o varios de los participantes en el *mecanismo* ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el *mecanismo* constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente. De nuevo, nos encontraríamos en una situación internacional habida cuenta de que, aun cuando todos los participantes sean residentes en una jurisdicción, se desarrollan actividades de forma cualificada (con instalaciones que determinan una permanencia económicamente equivalente a una persona residente en el lugar de establecimiento) en otras jurisdicciones.
4) Que uno o varios de los participantes en el *mecanismo* ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción. Sería lo mismo que

[10] *Cfr.* art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE —MCOCDE— y el art. 4 del tratado multilateral para implementar las medidas de BEPS (*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*), en vigor desde el pasado 1 de julio de 2018.

se indicó en el párrafo anterior pero sin la necesidad de que exista una instalación cualificada: bastará con que se realicen actividades en otra jurisdicción para que la estructura pueda entenderse transfronteriza.

5) Que el *mecanismo* en cuestión tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información[11] o la identificación de la titularidad real (por existir alguna estructura que pretenda ocultar la misma a través, por ejemplo, de sociedades o testaferros interpuestos).

En definitiva, de los anteriores apartados se deduce que siempre que existan sujetos que participen en un *mecanismo* residentes en jurisdicciones diferentes, o bien que teniendo residencia en una misma jurisdicción, sin embargo, ejerzan actividades en otras jurisdicciones, se considerará la estructura como transfronteriza y, por ende, sujeta a la regulación contenida en la Directiva 2011/16/UE.

Por su parte, un *mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación* es, según el apartado 19 del referido artículo 3 de la Directiva «cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV». Ello nos lleva a uno de los dos nudos gordianos de la directiva que ahora se comenta (el otro es, como veremos inmediatamente, los sujetos obligados a comunicar la información relevante que ahora referimos).

Así, los supuestos que conllevarán la obligación de comunicación (denominadas, como se ha referido, «señas distintivas»[12]) aparecen definidos en el referido anexo, los cuales, básicamente, se refieren a supuestos específicos en relación a los cuales de la

---

[11] El art. 1 de la Directiva 2011/16/UE recoge: «La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2 [todos menos el IVA, aranceles aduaneros, impuestos especiales y contribuciones a la Seguridad Social]»; y, por su parte, el art. 8 de la misma norma dispone que será obligatorio el intercambio automático de información en relación con personas domiciliadas o residentes en otros Estados miembros «sobre las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio, como deban entenderse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios». En todo caso, el punto 3 del art. 9 de la Directiva 2011/16/UE (según la redacción otorgada por la Directiva 2018/822) recoge que «a los efectos del artículo 8, apartado 1, y de los artículos 8 bis, 8 bis bis, y 8 bis ter, la comunicación sistemática de información preestablecida a otro Estado miembro, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad. A los efectos del artículo 8, apartado 1, por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos de recopilación y tratamiento de la información de dicho Estado miembro».

[12] En inglés «hallmarks» (marcas distintivas), en francés «marqueurs» (marcadores o indicadores), en alemán «Kennzeichen» (identificadores o marcas distintivas), en italiano «elementi distintivi» (elementos distintivos). A tenor del punto número 20 del art. 3 de la Directiva 2011/16/UE (según redacción dada por la Directiva 2018/822), por tal hay que entender «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal, enumerada en el anexo IV».

ISBN: 978-84-7777-556-0

experiencia acumulada de las distintas administraciones tributarias se ha apreciado algún tipo de riesgo de fraude a la norma tributaria. Dicho en otras palabras, cuando se aplica de forma artificiosa la norma tributaria para —sin vulnerarla expresamente pero prescindiendo de una aplicación finalista de la misma, esto es, atendiendo a su letra pero no a su espíritu— obtener una menor tributación como fin último del esquema jurídico diseñado.

En primer lugar, se entenderá que debe comunicarse información por riesgo fiscal de la estructura ideada, por constituir señas distintivas *generales* (esto es, que pueden ser común a cualquier esquema de elusión fiscal) cuando **el intermediario (asesor fiscal) diseña un determinado estructura tributaria con la idea de comercializarlo en masa para obtener beneficios sustanciales** (letra A de la parte II del anexo a la Directiva 2018/822), ya sea diseñando un esquema *ad hoc* en el que se establece una cláusula de confidencialidad para permitir rentabilizar el esquema diseñado con otros potenciales clientes[13]; bien configurando sus honorarios en función del éxito del esquema fiscal diseñado[14]; o bien ideando una estructura fiscal estandarizada que pueda comercializarse en masa[15].

Dicho lo anterior, la parte II del anexo de la Directiva 2018/822 se refiere a una serie de señas distintivas *específicas*, esto es, que aluden a supuestos concretos de elusión fiscal que pueden producirse en ámbitos distintos (operaciones artificiosas o en las que se produce una calificación interesada, en las que existe doble beneficio fiscal atendiendo a la normativa interna o convencional, cuando se produce elusión de obligaciones de información o bien el relación con operaciones vinculadas), a cada una de las cuales se les asigna una letra diversa (B, C, D o E). A todas ellas nos referimos a continuación.

La primera de las señas distintas específicas se refiere a **supuestos en los que se intuye un *contoneo* o rodeo artificioso de la norma tributaria con el único objetivo de reducir la factura fiscal** de la operación en cuestión, aprovechando vacíos le-

[13] Particularmente, se refiere el apartado A.1 de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822 estudiada (y que se integra como anexo VI de la Directiva 2011/16/UE) a «[u]n mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias».

[14] Según el texto del apartado A.2 de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822, nos estaríamos refiriendo a «[u]n mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo».

[15] A tenor del apartado A.3 de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822, se trataría de «[u]n mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución».

gales (*loopholes*) de las normas internas o convencionales de los Estados miembros en los que se desarrolla, de una u otra forma, la estructura potencialmente agresiva para las Haciendas Públicas de tales países. Son las que se recogen en la letra B de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822, referidas a adquisiciones de sociedades en pérdidas para llevar a cabo compensaciones tributarias[16]; así como recalificaciones artificiales de rentas realizadas únicamente con el objeto de rebajar su tributación[17]; o bien operaciones extrañas y enrevesadas (como podrían ser las compras con pacto de recompra o *repos*) que serían incomprensibles desde una perspectiva económica a no ser por sus efectos fiscales[18].

La segunda de las señas distintivas específicas a las que alude el anexo de la Directiva se refiere (en su letra C de la parte II) a estructuras que aprovechan asimetrías en la regulación fiscal de los distintos Estados que permitan operaciones con doble beneficio fiscal por ausencia de tributación en cualquiera de las circunscripciones implicadas (*v. gr.* doble exención o supuestos de doble deducción así como combinaciones de los supuestos anteriores), como por ejemplo ocurre en el ámbito de los instrumentos financieros híbridos o entidades híbridas (acción 2 BEPS)[19].

---

[16] Se refiere textualmente el apartado B.1 de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822 a «[u]n mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización».

[17] Concretamente, alude el apartado B.2 de la parte II de la Directiva 2018/822 a «[u]n mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas».

[18] En particular, indica el apartado B.3 de la parte II de la Directiva 2018/822 a «[u]n mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares».

[19] La letra C de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822 se refiere a todo ello como sigue:

«1. Un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;

b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:

i) no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o

ii) figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras;

c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

2. Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción.

3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.

4. Existe un mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas».

ISBN: 978-84-7777-556-0

Es preciso indicar, respecto de las dos primeras señas distintivas que acaban de referirse (la general contenida en la letra A y la específica mencionada en la letra B, todas ellas de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822 que ahora estudiamos) que la parte I del citado anexo recoge que las mismas se aplicarán pero sólo en la medida en que sea aplicable respecto de ellas el *criterio del beneficio principal*, entendiendo que «[e]ste criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal». Se trata, en definitiva, de una formulación que recuerda a la doctrina judicial del *business purpose* (o propósito empresarial distinto al mero ahorro de impuestos), de gran tradición en el Derecho anglosajón[20], y que vino a recogerse hace décadas en la normativa de la UE y, como derivada, en el propio Derecho español[21].

Se trata, con todo, de un criterio cuya aplicación no es en absoluto sencilla dado que se trata de una cuestión de matiz: que la operación tenga como motivo principal (o como uno de los motivos principales) la obtención de beneficios fiscales, cuando en la mayoría de los casos habrá varios objetivos en la operación pretendida, uno de los cuales puede ser el fiscal pero no necesariamente el más relevante de ellos (o uno de los más relevantes) y, en todo caso, ello dependerá de matices no siempre claros

---

[20] *Vid.*, por ejemplo, H. Waizer, «Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability», *Fordham Law Review* vol. 49, issue 6, 1981, págs. 1078-1096.

[21] Así por ejemplo, ya el art. 11.1 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (hoy derogada), rezaba: «Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones (…) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal». Tal precepto se recoge hoy en día, de manera similar, en el art. 15.1 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Lo cierto es que en nuestro país ha tenido más desarrollo la idea de «motivos económicos válidos», contenido en el art. 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el cual recoge: «No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». Y por cierto: que tanto la versión en castellano de la directiva como la norma española yerran en la traducción de *tax avoidance* (elusión fiscal) por «evasión fiscal» (que es lo mismo que «fraude fiscal», también recogido en los preceptos antes transcritos como algo adversativo —distinto— y no meramente explicativo).

y cristalinos, apreciados por la Administración (en primera instancia) y por los tribunales (en última instancia), con abundante actividad probatoria por las partes implicadas (Administración tributaria y obligados a informar). En definitiva, se trata de una cláusula de escape en gran parte exigida por el derecho constitucional a la prueba (art. 24.2 CE) pero que ciertamente implicará una gran litigiosidad.

Ahora bien, y como puede fácilmente entenderse, la aplicación de tal criterio creará una gran inseguridad jurídica para los operadores jurídicos que no sabrán cuándo debe entenderse existente el criterio de beneficio principal. En mi opinión, y aunque no siempre ha sido esta la posición de los tribunales en nuestro país en lo que concierne a la interpretación de los motivos económicos válidos en relación con el régimen fiscal sobre reestructuraciones empresariales previsto en el impuesto sobre sociedades y antes referido, la aplicación del criterio que ahora estudiamos debería ser estricta: sólo cuando resulte claro y palmario que la estructura fiscal ideada persigue primordialmente un beneficio fiscal, habrá de entenderse el mismo existente en relación con las letras A y B antes referidas y, por ende, habría obligación de comunicar a la Administración tributaria el esquema tributario diseñado[22].

En lo que concierne a la aplicación del criterio de beneficio principal estudiado a los supuestos contemplados en la letra C de la parte II del anexo a la Directiva que analizamos, existen particularidades reseñables.

En primer lugar, el criterio del beneficio principal sólo se aplicará en lo que concierne a las letras b), inciso i), c) y d), todas ellas del apartado 1; adicionalmente, se aclara al respecto que el hecho de que se presenten las condiciones descritas en tales letras «no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal», lo cual es lógico si se interpreta correctamente el referido criterio tal y como se ha explicitado más atrás. De hecho, pudiera no entenderse el porqué de tal texto aclaratorio —aparentemente innecesario— si no es como contraste a las cuestiones que se aluden en el párrafo siguiente.

Pues bien, como consecuencia lógica de lo indicado anteriormente no se aplicará el criterio del beneficio principal a los supuestos a), b) —inciso ii) — del número 1, así como los números 2, 3 y 4, todos ellos de la letra C de la parte II del anexo a la Directiva 2018/822 que estamos analizando. Esto es —y aquí cobra, quizá, pleno sentido el tenor de la norma— el cumplimiento de alguno de los supuestos contemplados en los apartados antes citados originará automáticamente —y sin necesidad de aplicar el criterio de beneficio principal— el nacimiento de la obligación de comunicar tales esquemas a la Administración tributaria. La razón de ser de tal automaticidad deriva de que los supuestos considerados en la norma (apatridia fiscal, residencia en jurisdicciones

[22] Debe recordarse que el tenor de la norma europea parece abogar por tal interpretación cuando se indica que el mismo podrá apreciarse «cuando *se pueda determinar que el beneficio principal* o uno de los beneficios principales *que una persona puede esperar razonablemente* de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, *es la obtención de un beneficio fiscal*» (cursivas mías).

ISBN: 978-84-7777-556-0

no cooperadoras, dobles deducciones y diferencias de valoración en contraprestaciones) son, en sí mismos, lo suficientemente cualificados como para provocar una planificación fiscal agresiva, de manera que no necesitan ser ponderados por el criterio del beneficio principal para exigir la comunicación a la autoridad administrativa competente.

Por lo demás, el resto de señas distintivas específicas se refieren —como se adelantó más atrás—, en primer lugar a operaciones de elusión de las obligaciones de intercambio de información y, en segundo lugar, a operaciones vinculadas.

En lo que respecta al primero de los supuestos citados (elusión de obligaciones de intercambio de información, que sería la tercera seña distintiva específica, recogida en la letra D de la parte II del anexo de la Directiva 2018/822), la misma puede derivarse bien en los supuestos previstos en la normativa europea[23] o internacional equivalente sobre el intercambio automático de información[24] (o que aproveche la inexistencia de normativa que regule tales aspectos) relativas a:

— «cuentas financieras»[25], que la Directiva 2011/16/UE (modificada por la Directiva 2018/822 ahora examinada) identifica como un instrumento adecuado para la

[23] *Vid*. nota a pie núm. 11 anterior.

[24] *Cfr*. convención multilateral de asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales de 25 de enero de 1998, enmendada por protocolo de 2010 y en vigor desde julio de 2011 (OECD and Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris, 2011), esencialmente su artículo 6, así como los convenios bilaterales de intercambio de información que puedan existir, todo ello con terceros Estados (pues para Estados miembros rige la normativa europea). La idea de «equivalencia» implica una cierta similitud entre la normativa europea de intercambio automático de información y los eventuales acuerdos con terceros países, de manera que si la regulación no es similar habría de entenderse que no existe normativa equivalente (que es otro supuesto previsto en la seña distintiva, como se acaba de indicar).

[25] A tenor de la letra C de la sección VIII del anexo I de la Directiva 2011/16/UE «[p]or "cuenta financiera" se entiende una cuenta abierta en una institución financiera, comprendidas las cuentas de depósito, las cuentas de custodia, y: a) en el caso de una entidad de inversión, toda participación en capital o en deuda en la institución financiera. No obstante lo anterior, el término "cuenta financiera" no incluye ninguna participación en capital o deuda en una entidad que sea una entidad de inversión exclusivamente por: i) asesorar a un cliente y actuar en nombre de este, o ii) gestionar carteras para un cliente, y actuar en nombre de este, para fines de inversión, gestión o administración de activos financieros depositados en nombre del cliente en una institución financiera distinta de la entidad considerada; b) en el caso de las instituciones financieras no descritas en el apartado C.1.a), toda participación en capital o deuda en la institución financiera, si el tipo de participación en cuestión se determinó con el objeto de eludir la comunicación de información de conformidad con la sección I, y c) los contratos de seguro con valor en efectivo y los contratos de anualidades ofrecidos por una institución financiera, o que esta mantenga, distintos de las rentas vitalicias, inmediatas, intransferibles y no ligadas a inversión, emitidas a una persona física, que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad vinculadas a una cuenta que sea una cuenta excluida. El término "cuenta financiera" no incluye las cuentas que sean cuentas excluidas». Por su parte, en el mismo anexo se recoge que «[p]or "cuenta de depósito" se entiende toda cuenta comercial, cuenta corriente, cuenta de ahorro o cuenta a plazo, u otra cuenta identificada mediante un certificado de depósito, de ahorro, de inversión o de deuda, o un instrumento similar, abierta en una institución financiera en el curso ordinario de su actividad bancaria o si-

elusión fiscal y, por tanto, somete sin paliativos a una obligación de información. Se trata de una seña distintiva bastante abierta y que deberá concretarse por los distintos Estados al incorporar la Directiva a su ordenamiento, si bien se recogen una serie de supuestos mínimos que podrían ser ampliados por la normativa de cada Estado[26].

— mecanismos que impliquen «una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos: a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicos, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables». Como se desprende del tenor de la norma, se trata de supuestos aptos para ocultar la titularidad real de bienes, lo cual es una herramienta apropiada para el fraude o elusión fiscales, razón por la que se obliga, sin más, a informar a la autoridad fiscal competente.

Finalmente, la última seña distintiva específica se refiere a los precios de transferencia (letra E de la parte II del anexo a la Directiva 2018/822) y, particularmente, a la

---

milar. Las cuentas de depósito comprenden también las cantidades que posea una compañía de seguros con arreglo a un contrato de inversión garantizada o un acuerdo similar para el pago o anotación en cuenta de los correspondientes intereses», y que «[p]or «cuenta de custodia» se entiende una cuenta (distinta de un contrato de seguros o un contrato de anualidades) en la que se deposita uno o varios activos financieros en beneficio de un tercero».

[26] A tenor del apartado D.1 del anexo de la Directiva 2018/822 «Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente: a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una "cuenta financiera", pero que presente características sustancialmente similares a las de una "cuenta financiera"; b) la transferencia de "cuentas financieras" o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras" con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; d) la transferencia a, o la conversión de, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o de sus activos, a, o en, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; e) la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras"; f) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las "instituciones financieras" para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre "cuentas financieras", entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes». Sobre el concepto de «institución financiera» *vid*. lo dispuesto en la letra A de la sección VIII del anexo I de la Directiva 2011/16/UE.

ISBN: 978-84-7777-556-0

utilización de un «régimen de protección unilateral»[27]; o un mecanismo que conlleve la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar[28]; o bien, finalmente, supuestos de transferencias transfronterizas de funciones, riesgos o activos que permitan reducir el beneficio imponible singularmente[29].

---

[27] No aparece expresamente definido en la Directiva analizada lo que debe entenderse por «régimen de protección unilateral». Sin embargo, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias indican en el epígrafe 4.94: «Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden atenuarse determinando las circunstancias en las que los contribuyentes pueden recurrir a un conjunto de reglas simples cuyo seguimiento determine la aceptación automática de los precios de transferencia por la administración tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como "régimen de protección" ("safe harbour" o "safe haven"). En el ámbito tributario, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones impuestas por la norma tributaria, haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. En el caso concreto de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección puede ir desde la exoneración total para los contribuyentes seleccionados de la obligación de someterse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, hasta la obligación de atenerse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección». En definitiva, se trata de un régimen de aliviación de las cargas asociadas al régimen de los precios de transferencia. El término «unilateral» se refiere sin dudas a un régimen nacional no convenido con otros Estados, pues las Directrices antes citadas utilizan dicho término en diversas ocasiones, como por ejemplo en relación con los acuerdos previos de valoración, para contraponerlo a «bilateral» o convenido entre Estados. Y dado que lógicamente, los regímenes jurídicos (salvo convenio internacional aplicable) suelen ser nacionales o «unilaterales», puede encontrarse alguna dificultad en interpretar el término antes referido. Quizá pueda servir para la exégesis de tal expresión el documento emitido por la Comisión Europea el 21 de septiembre de 2017 (WK 9981/2017 INIT) referido a ejemplos sobre las señas distintivas, y aunque las mismas variaron desde dicho documento y hasta la aprobación definitiva de la Directiva, en lo que concierne a las señas distintivas referidas a precios de transferencia (letra E de la parte II del anexo de la Directiva), se indicaba en el documento referido que había obligación de informar respecto de «[u]n mecanismo o serie de mecanismos que no se adecúa con el principio *arm's length* con las directrices de precios de transferencia de la OCDE, incluyendo la localización de beneficios entre distintos miembros del mismo grupo»; y, seguidamente, como ejemplo de tal seña distintiva (que parece haber sido el origen de la que ahora se comenta), se pone como ejemplo a «[e]mpresas de tamaño limitado que siendo proveedores de manufacturas, investigación y desarrollo o distribución de servicios de bajo riesgo pueden acogerse a un régimen de protección en lugar de atender a regulaciones de precios de transferencia bajo el principio de *arm´s length*». En definitiva, de todo lo anterior parece inducirse que por «régimen de protección unilateral» deben entenderse regulaciones nacionales que permitan a determinadas empresas separarse de los principios recogidos por la OCDE para los precios de transferencia en las citadas Directrices, con especial referencia al principio de *arm's length*.

[28] A tenor de la Directiva ahora analizada, «[e]l término "activos intangibles difíciles de valorar" se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: a) no existen activos comparables fiables; y b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia».

[29] Recoge textualmente la letra E.3 de la parte II del anexo de la Directiva estudiada que constituye una seña distintiva en el ámbito de los precios de transferencia «[u]n mecanismo que implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia».

Como se ha indicado previamente, la particularidad de las señas distintivas específicas contenidas en las letras D y E de la parte II del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE (tal y como fue redactado por el anexo de la Directiva 2018/822 que ahora examinamos), del mismo modo a algunos supuestos previstos en la letra C del referido anexo tal y como indicamos más atrás, no se ven afectados por el criterio de beneficio principal en tanto que el legislador comunitario ha entendido que encierran tal potencialidad elusora que no resulta preciso constatar que tal operación tienen como propósito esencial (o uno de los propósitos esenciales) producir una rebaja impositiva.

Dicho lo anterior, una vez se entienda verificada una seña distintiva, la persona sujeta a la obligación de comunicar a la Administración tributaria información sobre una determinada estructura fiscal (ver epígrafe siguiente), conforme al apartado 14 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE (según redacción dada por la Directiva 2018/822) habrá de notificar a la autoridad competente al menos la siguiente información respecto de la citada estructura fiscal:

> «a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;
>
> b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;
>
> c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;
>
> d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
>
> e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
>
> f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información;
>
> g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
>
> h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.»

ISBN: 978-84-7777-556-0

III. ¿QUIÉNES DEBEN COMUNICAR LAS ESTRUCTURAS FISCALES POTENCIALMENTE AGRESIVAS?

La Directiva 2018/822 hace descansar la obligación de comunicar las estructuras fiscales potencialmente agresivas en quienes ésta denomina «intermediarios» y únicamente en casos excepcionales desplazará tal obligación al contribuyente interesado.

De ahí que resulte esencial la definición de «intermediario» recogida en el punto 21 del art. 3 de la Directiva 2011/16/UE (según la redacción que le otorga la Directiva 2018/822), en virtud del cual por tal término hay que entender:

> «cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.
>
> Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.
>
> Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:
>
> a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro;
>
> b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;
>
> c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro;
>
> d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro;»

Del texto antes transcrito se pueden extraer las siguientes consideraciones:

En primer lugar, cabe destacar la amplitud del concepto, pues se refiere a toda persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o bien ejecute un esquema fiscal sujeto a comunicación según lo indicado en el epígrafe anterior, lo cual abarcaría prácticamente todas las fases desde la idea inicial hasta la puesta en práctica de la misma.

Y, es más, aun cuando no haya prueba fehaciente de que una persona ha realizado alguna de las operaciones anteriormente indicadas, también de forma indiciaria se le podrá reputar intermediario cuando de los hechos existentes quepa razonablemente suponer que se ha comprometido a realizar alguna de tales operaciones, aun cuando (lógicamente) podrá presentar pruebas en sentido contrario, lo cual es consustancial al derecho a la prueba que recoge el art. 24.2 de nuestra Constitución.

De todo lo anterior puede derivar que exista más de un intermediario sujeto a comunicación, en cuyo caso el apartado 9 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE (según redacción dada por la Directiva 2018/822) prescribe que la obligación de informar recaerá en todos los intermediarios a no ser que exista prueba fehaciente de que se ha presentado ya tal información por otro intermediario.

Por lo demás, el precepto transcrito requiere una vinculación suficiente del intermediario con un determinado Estado miembro como para poder obligarse a comunicar la información requerida en el régimen examinado. Tal vinculación puede ser la residencia fiscal o la constitución en un país, o bien la existencia de un establecimiento permanente allí. Cabe incluso como vinculación, a efectos de la directiva que ahora estudiamos, la inscripción en una asociación profesional de un determinado Estado miembro que habilite a asesorar sobre las mecanismos sujetos a comunicación.

Existe una cuestión de interés, cual es la exención de comunicación cuando la obligación de comunicar vulnere la prerrogativa de secreto profesional según el Derecho nacional del Estado miembro en cuestión. En el caso de España no parece que pueda considerarse que existe la posibilidad, amparada en el Derecho interno, de acogerse al secreto profesional conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional habida en relación con el art. 24.2 de nuestra Carta Magna.

Por último, como se ha indicado previamente, sólo en circunstancias excepcionales la obligación de comunicar recae sobre el «contribuyente interesado», debiendo entender por tal (apartado 22 del art. 3 de la Directiva 2011/16/UE según la redacción dada por la Directiva 2018/822) «cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo». Al respecto, cabe indicar que únicamente cuando el intermediario no exista (por haberse ideado el esquema de planificación fiscal potencialmente agresiva por el propio contribuyente —*v.gr.* en el departamento de asesoría fiscal de la empresa en cuestión—), o bien cuando el intermediario invoque la exención de secreto profesional y no exista otro intermediario obligado. En el caso de que haya más de un contribuyente obligado, habrá de comunicar la información relevante el contribuyente que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación o, en su defecto, el contribuyente que gestione la ejecución del mecanismo. Obviamente, podría darse el caso de que más de un contribuyente se encuentre en una de las situaciones antes indicadas, en cuyo caso la obligación recaerá sobre todas las personas implicadas salvo que se tenga prueba de que otro contribuyente obligado ha presentado ya la información re-

ISBN: 978-84-7777-556-0

querida (apartado 10 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE). Adicionalmente a todo lo anteriormente indicado, la Directiva estudiada permite (apartado 10 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE) que los Estados miembros obliguen a los contribuyentes a comunicar la utilización del mecanismo por cada uno de los años que haga uso de él.

IV. CONCLUSIONES

De acuerdo con todo lo indicado, resulta evidente que la modificación de la Directiva 2011/16/UE por la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo del Consejo, va a conllevar cambios sustanciales en nuestro ordenamiento en lo que concierne al intercambio automático y obligatorio de información en relación con estructuras fiscales transfronterizas sujetas a comunicación. Son muchos los retos que conlleva la incorporación de tal normativa europea al ordenamiento español, entre los cuales está en qué manera habrán de realizarse tales comunicaciones y a qué órgano, qué sanciones derivarán del incumplimiento de tales obligaciones o, por indicar una última cuestión, si se hará referencia exclusivamente a las estructuras fiscales transfronterizas —que es a lo que obliga la normativa europea, tal y como se ha indicado— o, adicionalmente, se aprovechará la normativa que ha de aprobarse para incluir asimismo una obligación de comunicación también para estructuras fiscales meramente internas, lo cual pudiera ser acaso lo más conforme al principio de igualdad. Asimismo, deberá concretarse el límite temporal a partir del cual habrá de informarse sobre esquemas potencialmente agresivos desde un punto de vista fiscal, el cual será anterior a la entrada en vigor de la norma española, de manera que los operadores que actualmente estén diseñando tales estructuras han de tener presente que en un futuro habrán de comunicar las mismas a la Administración española.

Sin embargo, probablemente las cuestiones más relevantes de la normativa europea que habrá de trasponerse en los próximos meses son, en esencia, el ámbito objetivo y subjetivo de las obligaciones de comunicación, aspectos sobre los que ha versado el presente trabajo.

En relación con el objeto de las comunicaciones que habrán de realizarse (señas distintivas o supuestos en los que existirá obligación de notificar el esquema de potencial elusión fiscal), las referencias contenidas en la normativa europea son complejas en su configuración, con llamadas generales —en algunos casos— a conceptos jurídicos indeterminados (como es que el criterio del *beneficio principal*), de manera que la interpretación de referidas señas, como se ha puesto de manifiesto líneas más atrás, puede conllevar una notable dificultad, elevándose así la inseguridad jurídica para los obligados a comunicar y, por otro lado, la litigiosidad que seguramente derivará de la aplicación de tales preceptos.

En otro orden de cosas, también se pueden plantear problemas en relación con los sujetos obligados a comunicar las estructuras de planificación fiscal, máxime cuando haya más de uno y resulten todos ellos obligados a la oportuna notificación salvo que

se haya realizado ya por otro sujeto obligado. Adicionalmente, podrían plantearse problemas en relación con el secreto profesional que, para el caso español, no entiendo insuperables habida cuenta de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional al respecto y que reduce mucho las personas que podrían invocarlo: esencialmente ministros del culto, profesionales sanitarios y abogados en relación con los derechos a la libertad religiosa —art. 16 CE—, a la intimidad —art. 18 CE— y a la defensa —art. 24 CE—, pero todo ello contemplado además, por lo general, en relación con el conocimiento de hechos acontecidos con carácter previo a la intervención del sujeto que puede invocar el referido secreto profesional. En definitiva, tal secreto profesional parece tener —en relación con los hechos sobre los que cabe guardar silencio y para ostentar la protección constitucional— un carácter más bien retrospectivo y no tanto prospectivo, de manera que la obligación de comunicar estructuras potencialmente lesivas para las arcas públicas no entraría en su ámbito más propio, sobre todo habida cuenta de la doctrina sobre el particular emitida por el máximo intérprete de nuestra Constitución, en virtud de la cual pocos derechos pueden alegarse por los obligados tributarios en relación con el incumplimiento de obligaciones de información.

En definitiva, se trata de dos ámbitos de aplicación (el objetivo y subjetivo, en relación con el deber de informar sobre esquemas potencialmente elusorios) respecto de los que debe desarrollarse una doctrina sólida y, al tiempo, compatible con los derechos fundamentales de la ciudadanía, que pondere convenientemente los intereses en conflicto.

V. BIBLIOGRAFÍA

BAKER, Ph., «The BEPS Project: Disclosure of Aggresive Tax Planning Schemes», *Intertax*, vol. 43, Issue 1, 2015, pp. 85-90.

GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «El intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas», *Carta Tributaria* núm. 39, 2018 (versión electrónica).

LIKHOVSKI, A., «The Duke and the Lady: Helvering V. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, Vol. 25, Spring 2004.

LÓPEZ RIBAS, S., «Propuesta de directive para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva», *Carta Tributaria* núm. 31, 2017 (versión electrónica).

LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas del mismo», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* núm. 397, 2016, pp. 5-58.

MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D., «Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* núm. 427, 2016.

ISBN: 978-84-7777-556-0

MARTÍN LÓPEZ, J., «La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Crónica Tributaria* núm. 163, 2017, pp. 123-145.

MORSE, S. C. y DEUTSCH, R., «Tax Anti-Avoidance Law in Australia and the United States», *The International Lawyer*, Vol. 49, N.º 2, 2015.

OECD*, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

PWC, «Recent global developments in general anti-avoidance rules», *Tax Insights from Tax Controversy and Dispute Resolution* (https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-TCDR%20Insights-GAAR-recent-developments.pdf, consultado el 15 de julio de 2018).

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios financieros*, Cuadernos de fiscalidad de Lefebvre, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2018.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios financieros*, Cuadernos de fiscalidad de Lefebvre, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2018.

RUIZ ALMENDRAL, V., *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

VOJE, J., «EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements», *European Taxation* mayo 2017, pp. 192-200.

WAIZER, H., «Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability», *Fordham Law Review* vol. 49, issue 6, 1981, pp. 1078-1096.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Acción 14 del Plan BEPS y su repercusión en la resolución de controversias fiscales en el ámbito europeo y en el de los Territorios Históricos[1]

Irune SUBERBIOLA GARBIZU[2]

Sumario: I. CONTEXTUALIZACIÓN. 1. Marco normativo. 2. Precisiones Terminológicas. II. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES EN EL MOCDE Y BEPS, ACCIÓN 14. 1. Artículo 25 MOCDE. 2. Incidencia de la Acción 14 BEPS. III. RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO EUROPEO. 1. Presentación del caso a las Autoridades Tributarias. 2. Procedimiento amistoso. 3. Procedimiento de resolución de litigios en ausencia de conciliación amistosa. IV PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA. 1. Procedimientos amistosos previstos en los CCDI firmados por España. 2. Procedimiento sobre la aplicación de la Convención de Arbitraje. V. CONCLUSIONES.

I. CONTEXTUALIZACIÓN

1. Marco normativo

En los últimos lustros la interrelación e integración de las economías nacionales ha aumentado significativamente; cada vez son más frecuentes las transacciones internacionales y es habitual la existencia de operadores económicos con presencia transnacional. Vivimos en un entorno globalizado en el que los mercados territorializados con empresas netamente autóctonas han dado paso a compañías multinacionales que negocian en un ámbito mundial. El desarrollo de transacciones económicas en este há-

[1] Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» del Ministerio de Economía y Competitividad (DER 2015-63533-C4-1-P); y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de Investigación de la UPV/EHU – PPG17/62.

[2] Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

ISBN: 978-84-7777-556-0

bitat globalizado implica la participación de operadores internacionales con presencia en distintas jurisdicciones tributarias que pretenden ejercer su vis atractiva sobre los mismos. En efecto, en un contexto en el que los Estados ejercen una omnipresencia fiscal, no es difícil encontrarnos con situaciones de doble imposición en las que diversos ordenamientos procuran gravar los mismos ingresos, lo cual, sin duda, puede ocasionar graves obstáculos para las empresas que operan en más de un Estado al crearles cargas administrativas y costes innecesarios. En este sentido la doble imposición tiene un impacto negativo sobre la inversión transfronteriza dando lugar a distorsiones y a una falta de eficacia económica que los Convenios de Doble Imposición (CCDI) firmados por los Estados tratan de resolver, clarificando, unificando y garantizando la situación fiscal de los contribuyentes que operan en más de un territorio.

Estos CCDI, sin cuya existencia no podrían entenderse ni explicarse los sistemas tributarios actuales, surgen en el periodo de entreguerras del siglo pasado como consecuencia de la labor del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, quien descartó en un primer momento una solución internacional de carácter multilateral para decantarse por otra de carácter bilateral por entender que permitía una mejor adecuación del instrumento normativo internacional a las condiciones específicas de los sistemas tributarios de los Estados contratantes y a su posición negociadora, motivo por el que intentó acotar esta solución mediante la formulación de un modelo internacional estándar[3]. Como indica GARCÍA PRATS, «los Modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales —inicialmente, la Sociedad de Naciones— para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultanea sobre la renta transnacional[4].» Con el tiempo, la labor iniciada por la Sociedad de Naciones pasa a ser realizada por la OCDE quien, en la década de los 50, comienza con la preparación de los estudios y trabajos previos que finalmente culminan con el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) para eliminar la doble imposición internacional de 1977, cuya actualización se realiza de forma periódica desde 1992

En esta tesitura, pese a que los CCDI surgidos siguiendo el MCOCDE contribuyen a fijar un tratamiento coherente y homogéneo de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición coetánea sobre rentas transnacionales, la existencia de los mismos no impide la perpetuación de las distorsiones e ineficiencias económicas generadas por una carga fiscal excesiva. Aunque la mayoría de los Estados han firmado acuerdos fiscales bilaterales entre sí para eliminar la doble imposición, no son extrañas las situaciones en las que interpretan o aplican de modo diverso las disposiciones de dichos acuerdos y convenios bilaterales, creando, de este modo, graves obstáculos fiscales para las empresas que operan a escala transfronteriza. Así, si bien

[3] GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo «Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición», Crónica Tributaria, núm. 133, 2009, p. 101 pp. 101-123.

[4] GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, *Ibidem* p. 103.

existen procedimientos para la resolución de posibles litigios dentro de los propios CCDI, y desde 2008 también dentro del artículo 25 del MCOCDE[5], lo cierto es que estos procedimientos son largos, costosos y no siempre se traducen en un acuerdo. Más aún, en este contexto, las reglas fiscales internacionales, que fueron diseñadas el siglo pasado muestran sus debilidades creando oportunidades para la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios hacia jurisdicciones fiscales más benévolas. Para evitarlo, tal y como ha quedado claramente expuesto por mis predecesores en el uso de la palabra, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («Plan de Acción BEPS» o BEPS) identificó 15 acciones abordando estos problemas de una manera integral.

Pues bien, reconociendo que las acciones para contrarrestar BEPS deben complementarse con acciones que garanticen la seguridad para los contribuyentes, la acción 14 exige mecanismos efectivos de resolución de disputas tributarias transnacionales. En efecto, en octubre de 2015, los Ministros de Finanzas del G20 aprobaron el paquete BEPS-2, que incluye el informe sobre la «Acción 14: *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*», informe dedicado íntegramente a abordar la necesidad de que los Estados adopten medidas que aseguren la operatividad y eficacia de los procedimientos amistosos previstos en los CCDI[6]. Como tendremos ocasión de analizar, dicho informe se articula en torno a la definición de un mínimo común o estándar y al establecimiento de un mecanismo de control de dicho mínimo, que, a su vez, se ve completado con una serie de buenas prácticas que no son de obligado cumplimiento.

Igualmente, con la finalidad de sincronizar los CCDI con el MCOCDE, la Acción 15 del Proyecto BEPS, *A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS,* promueve la elaboración de un instrumento multilateral que implemente las medidas del Plan que, finalmente, fue materializado el 7 de junio de 2017 con su ratificación por más de treinta países, entre ellos España. Volveremos sobre este extremo más adelante al analizar su trascendencia en el campo de la resolución de conflictos tributarios internacionales.

Por su parte en el ámbito europeo, incluso antes de que la Comisión asumiera la implantación del Plan BEPS al aprobar el Paquete Antielusión Fiscal (*Anti tax Avoidance Package*) de 28 de enero de 2016, la preocupación por los problemas generados por la inseguridad jurídica derivada de la interpretación de la fiscalidad internacional se materializa hace casi tres décadas en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de junio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en adelante Convenio de Arbitraje), que trata de paliar dicha

[5] Sobre el mismo ver, entre otros, RIBES RIBES, AURORA, *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

[6] Sobre los procedimientos de resolución alternativas de conflictos fiscales internacionales ver LUCHENA MOZO, GRACIA, *Procedimientos de resolución de controversias tributaria internacionales entre BEPS y la UE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

ISBN: 978-84-7777-556-0

situación en los conflictos surgidos exclusivamente en materia de precios de transferencia y en la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.[7] Sin embargo, tal y como reconoce el 17 de junio de 2015 la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «*Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*»[8], pese a que dicho Convenio de Arbitraje mejora un tanto la situación *está limitado a los litigios sobre los precios de transferencia, y no hay posibilidad de recurrir la interpretación de las normas*, por lo que a fin de crear una mayor seguridad para las empresas, también en la esfera de la UE resulta necesario mejorar los mecanismos de resolución de los conflictos de doble imposición con el objetivo de establecer un enfoque coordinado en materia de resolución de litigios, con normas más claras y plazos más rigurosos, sobre la base de los sistemas ya existentes.

Pues bien, examinada la eventual ampliación dentro de la Unión del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje, y tras analizar si la transformación de éste en un instrumento de la UE sería más eficaz para la mejora del funcionamiento del Mercado Único, finalmente, el pasado 10 de octubre de 2017, se publica la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. La mencionada Comunicación de 17 de junio de 2015 contempla un nuevo impulso de la BICCIS que ha llegado a materializarse en una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades de 25 de octubre de 2016, COM(2016) 683 final, cuya entrada en vigor eliminaría el riesgo de doble imposición en la UE. Empero, a la espera de que se alcance el acuerdo correspondiente para su adopción, la Directiva 2017/1852 del Consejo facilita una solución para los litigios fiscales que puedan surgir respecto a las diferentes formas de interpretar y a aplicar los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular, a las diferencias de interpretación y de aplicación que dan lugar a la doble imposición.

Según veremos, la Directiva diseña la consecución de dicha solución mediante un procedimiento que se inicia con la presentación del caso a las autoridades tributarias de los Estados miembros afectados con miras a la resolución del litigio por procedimiento amistoso, pues se alienta los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación. De no llegarse a un acuerdo amistoso en un plazo determinado, el caso debe some-

---

[7] El Convenio de Arbitraje no fue utilizado por los Estados miembros (EEMM) en su primer periodo de vigencia, (que expiró el 31 de diciembre de 1999), lo que dio lugar a que se implementara, a finales de 2004, con la adopción de un Código de Conducta para su aplicación en el que se estandarizan los procedimientos a seguir, y se resuelven determinadas cuestiones de la aplicación del procedimiento amistoso previsto en los CCDI entre los Estados miembros cuando se trata de casos relativos a precios de transferencia.

[8] COM(2015) 302 final, en la que se plantean, entre otras acciones tan importantes como la modificación de la Propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades, (BICCIS), o la Directiva ATAD.

terse a un procedimiento de resolución de litigios, en el que debe haber flexibilidad a la hora de elegir el método para solventarlo, bien mediante estructuras *ad hoc*, bien mediante estructuras más permanentes. Así las cosas, esos procedimientos de resolución de litigios pueden adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes, o podrían tener la forma de una comisión de resolución alternativa de litigios. En su caso los Estados miembros pueden también utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta última mejor oferta, para resolver el conflicto de manera vinculante.

La filosofía que persigue la Directiva es clara, crear un marco armonizado y transparente para resolver los litigios, un marco fiscal más justo, para lo que, según decíamos, es necesario, además de mejorar las normas sobre transparencia y reforzar las medidas contra la elusión fiscal, velar por que los mecanismos de resolución de litigios sean integradores, eficaces y sostenibles. En este sentido, según veremos, la Directiva se plantea como una mejora que introduce un marco efectivo y eficiente para la resolución de litigios en el ámbito tributario que garantiza la seguridad jurídica y un entorno empresarial propicio a las inversiones para lograr unos regímenes tributarios justos y eficaces en la Unión.

Como no podía ser de otra forma, el marco normativo internacional que en sentido amplio han determinado la OCDE y la UE en materia de resolución de conflictos tributarios entre distintos Estados tiene su reflejo en nuestro Estado, tanto en Territorio Común como en los Territorios Históricos. En Territorio Común, el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa[9] recoge, por un lado, el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España para eliminar las imposiciones no acordes al MCOCDE; por otro, a la espera de la implementación de la Directiva 2017/1852, el procedimiento sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje. Del mismo modo, en los Territorios Históricos los estándares internacionales de resolución de conflictos tributarios tienen reflejo, de momento, en Bizkaia, mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia. Álava carece aún de normativa al respecto y en Gipuzkoa, el procedimiento de elaboración de un Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa ha quedado suspendido tras la publicación de la Directiva 2017/1852. Tal vez por ello, el proyecto de Decreto Foral de modificación del Reglamento de desarro-

[9] Este real decreto desarrolla la Disposición Adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, disposición adicional que llevó a cabo, de una manera básica la primera regulación de los procedimientos amistosos en España.

ISBN: 978-84-7777-556-0

llo de la Norma Foral General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, únicamente hace referencia al Real Decreto 1794/2008 de ámbito estatal. Por ello, nos referiremos únicamente a los procedimientos amistosos regulados en Bizkaia por ser el único Territorio Histórico que ha venido a desarrollarlos en nuestro entorno más cercano.

Analizaremos más detalladamente esta normativa en epígrafes subsiguientes, no sin antes realizar una serie de precisiones terminológicas que nos servirán para entender el alcance de estos procedimientos alternativos en la resolución de conflictos tributarios de ámbito internacional.

2. Precisiones Terminológicas

Cómo hemos podido intuir con lo hasta ahora expresado, en ausencia de un Tribunal Fiscal Internacional[10], las controversias fiscales surgidas entre Estados como consecuencia de la actividad transnacional de los operadores económicos, lejos de resolverse por vías jurisdiccionales son solventadas mediante instrumentos convencionales.

Ordinariamente, cuando nos referimos a instrumentos convencionales[11], aludimos a figuras autocompositivas (como la negociación, la mediación y la conciliación) o heterocompositivas como el arbitraje. Dentro de las primeras, debemos entender por negociación aquella en la que los sujetos en conflicto, sin la intervención de un tercero, tratan de alcanzar una solución a su conflicto, mediante la mera comunicación entre sí, exponiendo cada uno sus posturas y asumiendo que, en todo caso, va a existir una cesión que implique una renuncia a alguno de sus postulados. Por su parte la mediación sería el medio de solución de controversias, cualquiera que sea su denominación, en el que dos o más partes intentan voluntariamente alcanzar por sí mismas un acuerdo con la intervención de un mediador. En este caso, los interesados, con ayuda de un tercero neutral, identifican los puntos que suscitan controversias, desarrollan opciones, y distintas alternativas, y procuran alcanzar un acuerdo a través de ese tercero independiente e imparcial, designado y pagado por las partes, sobre la base de las pruebas y los argumentos legales esgrimidos. A grandes rasgos, la diferencia entre la mediación y la conciliación estribaría en el asesoramiento ejercido en este último caso

---

[10] Sobre la posibilidad de establecer un tribunal fiscal internacional, ver, entre otros muchos, AZZY, John, «Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court», Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 52, n.º 8-9, 1998; MARTHA, Rutsel Silvestre, The Jurisdiction to Tax in International Law, Kluwer, Deventer/Boston, 1989; PISTONE, Pasquale, «La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional», Revista Derecho Tributario Global, n.º 1/2010; SERRANO ANTÓN, Fernando, «Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?», Quincena Fiscal n.º 7, 2005, pp. 33-37; VAN DER BRUGEN, Edwin, «Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an International Tax Court?», Intertax, vol. 29, n.º 8-9, 2001, pp. 250-267.

[11] Para una visión global del ADR ver BARONA VILAR, Silvia, (Coord), Mediación, arbitraje y jurisdicción en el actual paradigma de justicia, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2016.

por el tercero independiente, ya que, en la mediación esa labor de asesoramiento no se lleva a cabo.

Dentro de las figuras heterocompositivas, el arbitraje consiste en resolver una controversia entre partes a través de un tercero que asume el papel de «juez» y resuelve con su «juicio» el problema que previamente le han confiado las partes de sometiéndose a él de común acuerdo. En este sentido, el arbitraje se distinguiría de la mediación y de la conciliación en la medida en que la decisión del tercero que participa posee un poder para considerar y aplicar la normativa pertinente, y en que su decisión tiene fuerza vinculante para las partes en conflicto.

En España, las fórmulas autocompositivas utilizadas en la resolución de los conflictos suscitados en aplicación de CCDI reciben el nombre de procedimientos amistosos. A tenor de lo dispuesto en la exposición de motivos del RD 1784/2008, *constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición*[12]. Son, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios.

El artículo 25 del MCOCDE denomina procedimiento amistoso (PA) o *Mutual Agreement Procedure* (MAP) para hacer referencia a tres procedimientos de distinta índole:

— El procedimiento amistoso en sentido estricto,[13] o procedimiento para casos específicos, recogido en sus números 1 y 2 dirigido a solventar las cuestiones planteadas por los contribuyentes cuando consideren que las actuaciones efectuadas por uno o ambos Estados conllevan un gravamen que no es acorde con lo dispuesto en el Convenio.
— El denominado procedimiento interpretativo, regulado en la primera frase de su número 3 y destinado, como su nombre indica, a resolver dificultades o disipar dudas derivadas de la interpretación o aplicación del tratado cuando lo son «de

[12] Como sabemos, la doble imposición internacional puede ser jurídica o económica. La primera hace referencia a la aplicación de impuestos en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente o renta, bien porque un residente obtiene rentas procedentes de otro país y la legislación de ambos países someten dicha renta a imposición, o porque atendiendo a las mismas consideren que el contribuyente reside en su territorio. La segunda, a la inclusión de una misma renta por las administraciones de más de un Estado en la base imponible de contribuyentes distintos, esto es, cuando una misma capacidad objeto de gravamen es gravada en sujetos diferentes por más de un Estado. Pues bien, es esta, la doble imposición económica la que puede ser objeto de resolución mediante los MAP o arbitraje fiscal internacional. Por su parte, para los efectos de la Directiva 2017/1852, debe considerarse como doble imposición *la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados por un acuerdo o convenio a que se hace referencia en el artículo 1 con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello conlleve: i) una carga fiscal suplementaria, ii) un incremento de la deuda tributaria, o iii) la anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles*.

[13] LUCHENA MOZO, Gracia María, Procedimientos de resolución…, Ob. Cit., p. 36.

ISBN: 978-84-7777-556-0

índole general, referentes o que pueden referirse a una categoría de contribuyentes en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el procedimiento aludido en los apartados 1 y 2[14].»

— El procedimiento de consulta para evitar la doble imposición en aquellos casos no previstos específicamente en el CDI, conocido como procedimiento legislativo al que se refiere la segunda frase del apartado 3 del artículo 25 del MCOCDE, y que, como veremos, encuentra ciertos inconvenientes en su aplicación efectiva como consecuencia de las restricciones legales o constitucionales que existen en la mayoría de los Estados para su aplicación.

Por su parte, dentro de las fórmulas heterocompositivas, como SERRANO ANTÓN,[15] podríamos señalar que el arbitraje supone la resolución de un conflicto por una tercera persona que vincula a las partes afectadas por la controversia, siendo una forma de mejorar los MAP cuando éstos llevan a callejones sin salida. Según comentábamos, el convenio arbitral es un pacto bilateral de naturaleza contractual cuya finalidad es excluir de la jurisdicción ordinaria el conocimiento de una litigio concreto. Al igual que en los MAP, el arbitraje es consensuado, de suerte que es necesario que los Estados que forman parte de la controversia acepten el mismo. Esta aceptación, que puede ser más o menos limitada, la encontramos tanto en los CCDI (en los que se observa la posibilidad del arbitraje, en ocasiones con el consentimiento de contribuyente o de uno solo de los Estados contratantes, por lo que junto con la cláusula arbitral del artículo 25 del MCOCDE deberemos estar al clausulado específico de cada CDI), como en el instrumento que viene a armonizar el Convenio de Arbitraje con el apartado cinco del artículo 25 MCOCDE, la Directiva 2017/1852, en virtud de la cual el sometimiento al arbitraje realizado por la Comisión consultiva o la Comisión de resolución alternativa de litigios viene a través de su obligatoria transposición a la normativa de los Estados miembros antes de 30 de junio de 2019.

La variedad de tipos de arbitraje depende del criterio utilizado para su clasificación. En una primera instancia podemos distinguir entre el arbitraje institucional (el que se lleva a cabo en una institución, con sus propias normas y con una lista cerrada de árbitros, como en el casos del Sistema Arbitral de Consumo vigente en el España) y el independiente o *ad hoc* (aquel en el que las partes escogen los árbitros y las reglas que van a regir el arbitraje); entre el arbitraje en Derecho (cuando la resolución debe fundarse en criterios jurídicos, legislativos o jurisprudenciales) o el arbitraje en equidad o

[14] Comentario 50 al apartado 3 del art. 25 MCOCDE. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page452, consultado el 13 de marzo de 2018.

[15] SERRANO ANTÓN, Fernando, «De camino al arbitraje: ¿son los procedimientos de mutuo acuerdo más efectivos después de BEPS?», en ALMUDÍ CID, José Manuel; FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo Andrés (Directores) El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), G-20, y Unión Europea, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p. 411.

conciencia (cuando para la elaboración del laudo se apela al «buen saber hacer» y a la conciencia del árbitro, experto en la materia, que dirime el conflicto); entre el arbitraje de mejor oferta (en que el árbitro o tribunal debe escoger una de las ofertas de las partes sin modificarla como laudo arbitral) o el arbitraje convencional (en que el árbitro o tribunal arbitral no impone una de las ofertas, de las partes como laudo arbitral y escoge cualquier punto intermedio).

Atendiendo al tipo de disputa, en el ámbito de la fiscalidad internacional el arbitraje puede referirse a disputas fiscales entre dos contribuyentes como consecuencia de una relación contractual; entre dos Estados (para tratar de solucionar una doble imposición económica, alcanzar una simetría fiscal y reducir las barreras fiscales al comercio e inversión internacional), y entre un inversor y un Estado. El arbitraje al que haremos referencia en este trabajo se centra en estas dos últimas figuras. Realizadas estas precisiones, pasemos a analizar los procedimientos de resolución de conflictos tributarios internacionales existentes en ámbito internacional, europeo y nacional.

II. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES EN EL MOCDE Y BEPS, ACCIÓN 14

1. Artículo 25 MOCDE

Según venimos comentando, el artículo 25 MCOCDE recoge un mecanismo de resolución de controversias fiscales internacionales en sede no judicial denominado Procedimiento Amistoso (PA) o *Mutual Agreement Procedure* (MAP) que, en esencia, viene a resolver tres tipos de situaciones: la generada en un contribuyente por realizar una imposición no conforme al CDI, mediante el llamado procedimiento para casos específicos; la de resolver problemas de exégesis o aplicación de un CDI, a través del procedimiento interpretativo; y, finalmente el procedimiento amistoso legislativo. Igualmente, como veíamos complemento al PA, el arbitraje se presenta como un mecanismo que coadyuva en la resolución de este tipo de conflictos. Pasemos a analizar cada uno de estos recursos.

1.1. Procedimiento amistoso para casos específicos

Hasta la modificación introducida en 2017 en el modelo consolidado del MCOCDE, los primeros dos números del artículo 25 MCOCDE señalan que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes impliquen o puedan implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, ésta podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. Con la modificación post BEPS, el caso podrá someterse a la autoridad competente de uno u otro Estado, con independencia que sea o no aplicable el artículo 24.1 del Convenio. De cualquier modo, el caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a

ISBN: 978-84-7777-556-0

la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

Si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, la autoridad competente, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio. En otras palabras, el procedimiento amistoso recogido en este precepto se articula en una doble fase, una primera unilateral, dentro de un Estado contratante, y otra segunda, bilateral, lo que hasta la era postBEPS se conocía como procedimiento amistoso propiamente dicho. Así, tal y como indica el apartado 7 de los Comentarios a este artículo, los contribuyentes tienen la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción competente en materia de impuestos, bien inmediatamente o una vez denegada su reclamación por la administración tributaria. En este sentido, cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de una incorrecta aplicación de éste en los dos Estados, los contribuyentes deben litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación. De este modo, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, tras una primera fase desarrollada, desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente, únicamente en uno de los Estados contratantes (hasta 2017 en el Estado de residencia salvo que por mor del apartado 1 del artículo 24, la iniciara el contribuyente en el Estado de su nacionalidad[16]), se faculta a los contribuyentes afectados para utilizar un PA porque tiende, en su segunda fase, a solventar el litigio de forma concertada por acuerdo entre las autoridades competentes.

Para que las reclamaciones formuladas en virtud del apartado 1 sean aceptadas, deben obedecer a una doble exigencia expresamente señalada en tal apartado. Por un lado, deben dirigirse a la autoridad competente de cualquier Estado contratante; por otro, deben hacerlo dentro del plazo de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que entraña una imposición no conforme al Convenio. Éste no establece reglas particulares en cuanto a la forma de las reclamaciones, pero las autoridades competentes pueden prescribir los requisitos que juzguen apropiados, si bien, deben reducirse al mínimo y eliminarse las formalidades innecesarias[17]. En el caso de

---

[16] El segundo inciso del apartado 18 de los Comentarios al artículo 25 recoge la posibilidad de que los Contratantes acuerden que los contribuyentes tengan que dirigir en primera instancia su caso sino que deban, en primera instancia, dirigir su caso a la autoridad competente del Estado del que es residente. Sin embargo, cuando una persona, nacional de un Estado, pero residente del otro Estado, considere que ha sido objeto en este último Estado de una imposición (o de cualquier requerimiento relacionado con dicha imposición) discriminatoria a la vista del apartado 1 del artículo 24, parece lo más indicado por razones evidentes, y como excepción a la regla alternativa que obliga al contribuyente a dirigir su reclamación a la autoridad competente de su Estado de residencia, que presente su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que es nacional

[17] Respecto a la posibilidad de que el pago no sea un requisito esencial para la presentación de la solicitud de PA, ver LUCHENA MOZO, Mª, Gracia. «Procedimientos de resolución…», Ob. Cit., pp. 41-43. En esta línea hay que tener en cuenta que el apartado 14 de los Comentarios al artículo 25 indica que el

que tales procedimientos no se hayan prefijado, las reclamaciones pueden presentarse de la misma manera que las de carácter fiscal ante la Administración del Estado respectivo.

El contribuyente tiene derecho a someter su caso a la autoridad competente de uno u otro Estado haya o no presentado demanda o contencioso de acuerdo con el derecho interno de uno o ambos Estados. Si el litigio está pendiente de resolución en el Estado en el que se presentó la reclamación, la autoridad competente de dicho Estado, sin esperar la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento amistoso. Igualmente, si opta por tal solución, debe precisar si está en condiciones de aportar una solución satisfactoria o si, por el contrario, el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante. En cualquiera de los supuestos, las peticiones de apertura de un procedimiento amistoso realizadas por un contribuyente, en ningún modo deben rechazarse sin un motivo válido, sin que se determine en el MCOCDE si es posible que el rechazo pueda ser objeto de revisión jurisdiccional[18]. Hay que señalar que el contribuyente puede presentar o proseguir su reclamación en el marco del procedimiento amistoso incluso si un tribunal de uno u otro Estado ha resuelto definitivamente la petición. Cuando ello ocurre, en algunos Estados, la autoridad competente puede aportar una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial[19]; en otros, la autoridad competente está vinculada por tal decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble imposición. En cuanto a esta relación de los PA con los recursos jurisdiccionales internos, el criterio adoptado por la mayoría de los países es el recogido en los apartados 76 y 77 del Comentario al artículo 25 MCOCDE, en virtud de los que:

> 1. No se permite el ejercicio simultáneo de los recursos jurisdiccionales ordinarios y el recurso a un procedimiento amistoso. Cuando el interesado no haya agotado los recursos jurisdiccionales, las autoridades competentes le requerirán normalmente que suspenda esa vía y, en caso de que no esté conforme, diferirán el procedimiento amistoso hasta el agotamiento de tales recursos.
>
> 2. Cuando se opte en primer lugar por el procedimiento amistoso y se logre un acuerdo, el contribuyente y otras personas directamente relacionadas con el caso tendrán la posibilidad de rechazar dicho acuerdo y proseguir con la reclamación que hubiera quedado en suspenso ante los

PA puede iniciarse por un contribuyente sin esperar a que le haya sido liquidada o notificada la imposición que considere no conforme al Convenio, es decir, incluso si se trata de un riesgo no sólo posible sino probable.

[18] Ver LUCHENA MOZO, Mª Gracia, «Procedimientos de resolución…», Ob. Cit., p. 45 y la bibliografía allí citada.

[19] Ver apartado 74 al Comentario al artículo 25 MCOCDE.

ISBN: 978-84-7777-556-0

> órganos administrativos o judiciales. Por el contrario, si los interesados prefirieran la aplicación del acuerdo alcanzado, tendrán que renunciar al ejercicio de los recursos jurisdiccionales respecto de las materias objeto del acuerdo.
>
> 3. Cuando se opte en primer lugar por los recursos jurisdiccionales ordinarios, y se extinga esta vía en un Estado, el contribuyente únicamente podrá solicitar el procedimiento amistoso a fin de obtener la eliminación de la doble imposición en el otro Estado. Naturalmente, toda vez que se ha emitido una sentencia o resolución sobre un caso dado, la mayoría de los países consideran que es imposible invalidarla a través de un procedimiento amistoso, por lo que restringirán la aplicación posterior del procedimiento amistoso a la búsqueda de la desgravación en el otro Estado.

Igualmente, si se concluye un acuerdo amistoso (de cualquier tipo) antes de haber agotado los recursos jurisdiccionales ordinarios, lo normal es que las autoridades competentes exijan, como condición para la aplicación del acuerdo, que los interesados renuncien al ejercicio de los recursos internos que puedan seguir vigentes en relación con las cuestiones comprendidas en el acuerdo. En este sentido, en el caso de que no exista tal renuncia, una sentencia judicial dictada posteriormente podría impedir a las autoridades competentes aplicar el acuerdo, por lo que si una persona a la que se haya presentado el acuerdo amistoso que aplique el dictamen no está conforme con la renuncia al ejercicio de los recursos jurisdiccionales ordinarios, se considerará que no acepta el acuerdo.

Por su parte, como decíamos, en esta primera fase, si la autoridad competente estima pertinente la reclamación y considera que la imposición impugnada es imputable en todo o parte a medidas adoptadas en dicho Estado, deberá dar satisfacción al reclamante lo antes posible, procediendo a los ajustes o desgravaciones que estime necesarios. En este caso, la cuestión puede resolverse sin pasar de la primera fase unilateral procedimiento amistoso. Igualmente, puede estimarse de utilidad un intercambio de puntos de vista e informaciones con las autoridades competentes del otro Estado contratante para confirmar, por ejemplo, una determinada interpretación del Convenio.

Si, por el contrario, la autoridad competente estima que la imposición impugnada es consecuencia de una medida adoptada por el otro Estado, como se desprende de los términos del apartado 2 del artículo 25 MCOCDE, le corresponde promover la segunda fase (bilateral) del procedimiento amistoso. Según indica el apartado 33 de los Comentarios a este artículo, es importante que la autoridad competente en cuestión cumpla con su obligación lo más rápidamente posible, particularmente en los casos en que se hayan rectificado los beneficios de empresas asociadas como consecuencia de ajustes de precios de transferencia.

La apertura de la fase bilateral obliga a negociar a los Estados contratantes pero no a llegar a un acuerdo. El primer inciso del apartado 3 del artículo 25 es claro al res-

pecto al indicar que *las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso*. Los apartados 2 y 3 de los Comentarios abundan en este argumento al indicar que las autoridades competentes de los dos Estados *deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sea objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio*, señalando *que se invita y faculta a las autoridades competentes de los dos Estados para resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio*. En definitiva, como en toda mediación, se trata de una obligación de negociación que no tiene por qué terminar en acuerdo. Volveremos sobre este respecto al hablar de las buenas prácticas recogidas en la Acción 14 del Plan BEPS.

Finalmente, según el inciso final del segundo apartado del artículo 25, el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes lo cual viene inequívocamente a expresar la obligación de ejecutar tal acuerdo y exige que los obstáculos a la aplicación que pudieran existir en el momento de suscribirse el convenio deban incorporarse en el tenor del propio acuerdo. Por ello, el informe final de la Acción 14 del Plan BEPS conmina a incluir la segunda frase del artículo 25(2) en sus convenios fiscales para garantizar que los plazos previstos por su derecho interno no impidan la aplicación de los acuerdos por parte de la autoridad competente y evitar, de este modo, que frustren el objetivo de resolver los casos de imposición no conforme con el Convenio.

1.2. Procedimiento amistoso interpretativo

Como indica el apartado 33 de la Introducción, *al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977. También se indicó que los países miembros que desearan clarificar su posición en ese sentido podrían hacerlo mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes conforme al procedimiento amistoso y que, incluso en ausencia de tal intercambio de cartas, dichas autoridades podrían utilizar el procedimiento amistoso para confirmar esta interpretación en casos particulares*. Pues bien, siguiendo esta previsión, la primera frase del apartado 3 del artículo 25 MCOCDE invita y faculta a las autoridades competentes para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del Convenio por la vía del procedimiento amistoso. Se trata, principalmente, de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el proce-

ISBN: 978-84-7777-556-0

dimiento aludido en los apartados 1 y 2. En concreto, las autoridades competentes podrán[20]:

- Completar o precisar el sentido de un término definido en el Convenio de manera incompleta o ambigua para evitar cualquier dificultad;
- Aclarar las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante sin alterar el equilibrio y sustancia del Convenio;
- Determinar si, y en o qué circunstancias, los intereses pueden asimilarse a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos.

A diferencia del procedimiento amistoso para casos específicos, en el procedimiento amistoso interpretativo, la legitimación activa se ostenta no por el contribuyente sino por la administración, quien lo inicia fundamentándose en un caso que haya evidenciado el problema o en una consulta tributaria, y ello *sin perjuicio de la posibilidad de solicitar la incoación de un procedimiento amistoso que ... se confiere al particular cuando la tributación contraria al tratado encuentra su origen en interpretaciones estatales divergentes de las nociones en él contenidas*[21]. En este caso, el PA no podría considerarse como un litigio entre contribuyente y autoridades sino un instrumento mediante *el cual las autoridades de los Estados implicados se esfuerzan por hallar una solución, aceptable para todas las partes, en relación con el conflicto suscitado*.

1.3. Procedimiento amistoso legislativo

El segundo inciso del artículo 25(3) establece la posibilidad de que los Estados contratantes se pongan de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Al respecto, según comentábamos la doctrina encuentra inconvenientes para su aplicación efectiva habida cuenta de que muchos Estados (la mayoría) contienen restricciones legales y constitucionales que invitan a dudar sobre la posibilidad de que se pueda modificar mediante un procedimiento administrativo interpretativo la finalidad de un CDI. En cierta medida previendo el problema, los comentarios al Convenio señalan que el Convenio podrá completarse mediante un protocolo en el que se aborde la cuestión.

Como apunta LUCHENA MOZO[22], otro problema añadido es el de su fuerza vinculante, pues podrían considerarse como fuente de nuevas obligaciones de Derecho In-

[20] Ex Comentario 52 Artículo 25 MCOCDE.

[21] RIBES RIBES, Aurora, «Capítulo IV: La resolución de conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional», *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003, p. 419 disponible en *https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13287/8/CAP4.pdf* (5 de marzo de 2018).

[22] LUCHENA MOZO, Mª Gracia,» Procedimientos de resolución…» Ob. Cit., p. 58

ternacional que vinculan a cualquier sujeto, o como meros actos administrativos que obligan únicamente a las autoridades tributarias competentes.

1.4. El arbitraje como complemento a los procedimientos amistosos

Siguiendo, según veremos, la solución adoptada por los Estados miembros de la Comunidad Europea en el Convenio de Arbitraje de 1990, el MCOCDE recoge un quinto apartado en el artículo 25 que establece la posibilidad someter a arbitraje, a instancia de la persona que presentó el caso, las cuestiones irresolutas en aquellos procedimientos en los que las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en el plazo de dos años desde la presentación del caso ante la autoridad competente del otro Estado contratante.

El artículo, del que en la versión 2017 ha sido eliminada la nota al pie que hacía referencia a cuestiones de derecho interno, políticas nacionales o administrativas que pudieran justificar o impedir el empleo de este mecanismo de resolución de conflictos para lograr una mayor transparencia en cuanto a la posición de los países respecto al arbitraje como procedimiento amistoso, incluye en sus comentarios, alguna modificación derivada del Plan BEPS, que reflejan, en concreto, disposiciones alternativas adecuadas para aquellos países que prefieran limitar su alcance a un determinado grupo de casos de PA definidos de antemano.

Como se desprende de los Comentarios al Convenio, este procedimiento arbitral no es un recurso alternativo ni adicional, ya que en el caso de que las autoridades competentes alcancen un pleno acuerdo sin cuestiones pendientes en relación con la aplicación del Convenio, al no haber controviertas irresolutas que puedan remitirse a este tipo de ADR, aun cuando la persona que haya solicitado el procedimiento amistoso no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes ofrezca una solución idónea, el arbitraje no es pertinente. En consecuencia, podríamos considerar este recurso como una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea posible llegar un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones sin resolver.

A diferencia de lo que ocurre con el MAP, el acceso al arbitraje sólo es posible cuando la persona que insta el procedimiento considere que la imposición no conforme con lo dispuesto en el Convenio ha resultado de las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes y no cuando se arguya que dichas acciones originarán finalmente tal imposición. En otras palabras, el arbitraje debe recaer sobre conculcaciones del CDI efectivas y no potenciales o hipotéticas.

Al igual que con el MAP, los apartados 76 y 77 de los Comentarios al art. 25 MCOCDE, determinan, también, la relación entre el procedimiento arbitral y el derecho de recurso a los procedimientos ordinarios, en el sentido de que con el objetivo de que el arbitraje sea efectivo, y a fin de evitar un posible conflicto de resoluciones, salvo que el país pueda obviar la decisión de los tribunales en la resolución de un procedimiento

ISBN: 978-84-7777-556-0

amistoso, no se permite recurrir al procedimiento arbitral cuando las cuestiones que se deseen resolver por esta vía se hayan resuelto previamente mediante los procedimientos internos para la presentación de demandas de cualquiera de los Estados, lo que significa que un tribunal u órgano administrativo de uno de los Estados contratantes se haya pronunciado sobre esa materia y en relación con el mismo interesado. En definitiva, los mismos principios generales que deben aplicarse en el caso de un procedimiento amistoso en relación con el derecho a los recursos internos, deben aplicarse, también, a las cuestiones sometidas a arbitraje.

A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y como ocurriera con los MAP, aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. La vinculación del dictamen lo es respecto de las cuestiones concretas que se someten a arbitrio, y, si bien no existe impedimento alguno para que las autoridades competentes resuelvan otros casos similares sobre la base del mismo, el laudo no constituye precedente por lo que los Estados están facultados para adoptar un criterio distinto en relación con otros casos.

El apartado 84 de los Comentarios al artículo 25 MCCODE sugiere que las autoridades competentes implementen el laudo arbitral en el plazo de seis meses a contar desde la comunicación de la decisión.

Finalmente, la última frase del artículo 25(5) permite establecer el modo de aplicación del procedimiento arbitral mediante acuerdo amistoso, indicando que algunos aspectos pueden recogerse en el propio CDI, en protocolo o mediante intercambio de Notas diplomáticas, siempre que se reflejen las normas estructurales y procedimentales que deben seguirse para la aplicación del mismo y teniendo en cuenta el requisito establecido por éste sobre la naturaleza vinculante del dictamen para ambos Estados. Ello puede llevar a que las autoridades competentes acuerden el modo de aplicación del procedimiento de arbitraje según lo determinado en el párrafo 85 de los Comentarios al artículo 25 y en el ejemplo de acuerdo incluido en el Anexo. Sin embargo, algún Estado puede preferir introducirlo en los CDI que suscriba, lo cual es, precisamente, lo que se recoge en la parte VI del acuerdo multilateral al que luego haremos referencia.

2. Incidencia de la Acción 14 BEPS

Según comentábamos en la introducción a estas líneas, las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS se encaminan a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso contenido en el artículo 25 MCOCDE. Dichas medidas, dirigidas a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición no deseada, velan por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso.

Mediante la adopción del informe final de la Acción 14 en octubre de 2015, se acepta un cambio de actitud frente a la solución de controversias, hecho que se

plasma fundamentalmente en la nueva versión 2017 del MCOCDE hasta ahora comentado. Del mismo modo, se adopta un estándar mínimo en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, que se completa con una serie de buenas prácticas, un mecanismo de supervisión entre pares cuyos resultados en lo referido a España se acaban de publicar[23], y la firma, el pasado 7 de junio de 2017, de un pionero Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que introduce una serie de medidas relativas a los convenios fiscales con el fin de actualizar la red de convenios fiscales bilaterales existente y reducir las posibilidades de elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales.

2.1. Estándar mínimo

En mínimo estándar exigido por el informe final se articula alrededor de tres principios fundamentales, que pretenden garantizar 1) que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre PA se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo con prontitud aquellos casos objeto de procedimientos amistosos; 2) la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución oportuna de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios, y 3) que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

En cuanto al primero de los ejes, el compromiso de las autoridades competentes de cumplir con las obligaciones convencionales de los procedimientos amistosos de buena fe para negociar los CDI y resolver los PA[24], se establecen:

- Medidas que afectan a la redacción de los convenios en los términos antedichos para los párrafos 1 a 3 del artículo 25 del MCOCDE, haciendo especial hincapié en la admisión de casos en el ámbito del PA y la mejora de la comunicación entre autoridades competentes en los casos rechazados por incumplir los requisitos de su párrafo 1; en la necesidad de realizar ajustes correlativos cuando la administración del otro Estado haya realizado ajustes en materia de precios de transferencia; y, sobre todo, en reforzar la obligación convencional de realizar los esfuerzos necesarios para alcanzar una solución que permita eliminar la doble imposición contraria al Convenio con el objetivo de evitarla en un plazo razonable.
- El compromiso de resolución de los PA por parte de las autoridades competentes en cuanto 1) a la admisión de casos que plantean un problema de aplicación del convenio, también si la imposición no conforme con el Convenio deriva de un ajuste generado en aplicación de una norma antiabuso y 2) a tratar de resol-

[23] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-spain-stage-1_9789264290761-en#page1 (31 de marzo de 2018).

[24] SAMPLON SALVADOR, Roser, «Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 11, 2016, p. 11.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ver (que no a resolver) el PA en un plazo medio de 24 meses, compromiso cuyo cumplimiento es sometido a revisión periódica mediante información estadística[25].

— En relación con lo anterior, la obligación de participar en el *Forum on Tax Administration MAP FORUM*[26] así como en los procesos de evaluación de cumplimiento del mínimo estándar, a fin de mejorar la eficacia de los PA.[27]
— Transparencia en relación con su postura respecto al arbitraje en el procedimiento amistoso que se refleja, también, en la supresión de la nota al pie del artículo 25(5) MCOCDE a la que antes hemos aludido y en el Título VI del convenio multilateral al que luego nos referiremos.

El segundo eje sobre el que se vertebra el estándar mínimo se centra en la garantía de que las prácticas administrativas de los Estados, previas a los MAP, promuevan la prevención y resolución oportuna de conflictos sobre convenios fiscales, evitando el inicio de los mismos, y promoviendo, en su caso, su rápida resolución. Para ello se proponen una serie de medidas, como son:

— Transparencia, en cuanto a la publicación de normas, directrices y procedimientos sobre el acceso a la utilización del procedimiento amistoso y la toma de las herramientas oportunas para que dicha información esté disponible para los contribuyentes. A tenor de la medida 2.1, los países deberían asegurarse de que sus directrices sobre el procedimiento amistoso sean claras y fácilmente accesibles para el público. Igualmente, deberían publicar sus perfiles PA en una plataforma común coordinada por el Foro MAP FTA (medida 2.2).
— Independencia de las autoridades competentes, para resolver los casos PA conforme a los términos del correspondiente convenio sin depender de la aprobación o instrucciones de la administración tributaria que realice los ajustes en cuestión y sin que estén condicionadas por objetivos de recaudación o consideraciones políticas (medidas 2.3); fijando indicadores de su desempeño no vinculados con el importe de los ajustes realizados o el resultado final del PA sino en el número de casos resueltos, en su coherencia y en el tiempo utilizado para su resolución (medida 2.4); y, por último, proporcionando los recursos adecuados para el funcionamiento del PA (medida 2.5).
— Aclarando que los acuerdos en los procesos de auditoria entre la administración tributaria y el contribuyente, lo que nosotros documentaríamos en actas con acuerdo en los procedimientos de inspección, no impiden el acceso al procedimiento amistoso. En cualquier caso, se establece una excepción para supuestos en que los, a solicitud del contribuyente, Estados habiliten procedimientos que

[25] Medidas 1.1. a 1.3.
[26] El Foro FTA MAP, por sus siglas en inglés, o el Foro sobre Administración Tributaria.
[27] Medidas 1.4 a 1.6.

permitan acudir a un proceso independiente de la Inspección, para alcanzar un acuerdo (medida 2.6).

— Otorgar carácter retroactivo (condicionado por los plazos de prescripción) a acuerdos previos de valoración de precios de transferencia en la medida que resulte oportuno según los hechos y las circunstancias.

Finalmente, el tercer pilar del estándar mínimo es la garantía del acceso al procedimiento amistoso cuando se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 25 MCOCDE para acceder al mismo, para lo que se procede: a la modificación del texto de dicho párrafo en los términos antes estudiados; a la publicación de la información y documentación que se vaya a requerir al contribuyente en su solicitud de PA (medida 3.2) y, finalmente, a la inclusión en todos los CCDI de la excepción a las reglas de la prescripción o, alternativamente cuando no se pueda aplicar dicha excepción, estableciendo un plazo máximo para realizar ajustes basados en los artículo 9.1 y 7.2 del MCOCDE (medida 3.3).

2.2. Buenas prácticas

El estándar mínimo se complementa con una serie de buenas prácticas relacionadas con sus tres objetivos generales y que, sin formar parte de él, están orientadas a conseguirlos.

En concreto, se asumen como tales:

— El compromiso de cumplir con las obligaciones relacionadas con los MAP de buena fe, por ejemplo, incluyendo el apartado 2 del artículo 9 del MCOCDE en todos sus convenios (BP 1).

— Garantizar que los procedimientos administrativos previos a los MAP evitan tener que valerse de los mismos y fomentan la resolución oportuna de todo conflicto sobre convenios. Específicamente, se conmina a los Estados a publicar los acuerdos alcanzados en virtud del artículo 25(3) MCOCDE, cuando recojan criterios generales que sean aptos para resolver futuras controversias (BP2); a formar a los inspectores tributarios de operaciones transnacionales con el «Módulo formativo sobre Conocimiento Global» desarrollado por el Foro sobre Administración Tributaria (BP 3); a establecer programas bilaterales de APV, acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, (BP 4); y a implantar procedimientos que permitan extender las resoluciones plurianuales MAP a otros ejercicios en los que concurran los mismos hechos y circunstancias (BP 5).

— Garantizar el acceso al PA a aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos del artículo 25.1 del MCOCDE, invitando a los países a que introduzcan mecanismos que mejoren los resultados de los MAP, como, por ejemplo: que establezcan procedimientos que permitan paralizar los procedimientos de recaudación hasta resolver la controversia (BP 6); permitiendo que los interesados elijan la forma de defender sus derechos (BP 7); publicando guías que aclaren la relación de los PA con los recursos (administrativos y judiciales) recogidos en la

ISBN: 978-84-7777-556-0

legislación interna (BP 8), los supuestos en los que podría iniciarse un PA como consecuencia de una declaración extemporánea (BP 9), y la eventual inclusión de intereses y sanciones consecuencia de los ajustes realizados en el PA (BP 10); y, finalmente, con directrices sobre PA y AVP multilaterales (BP 11).

2.3. Mecanismo de supervisión

La implementación del mínimo estándar es objeto de evaluación a través de un mecanismo de supervisión entre pares (*peer review*), paralelo al realizado en el ámbito del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información del marco jurídico y la práctica administrativa de los Estados en materia de intercambio de información[28], a fin de garantizar que los compromisos que recoge dicho estándar se cumplen de forma efectiva.

Todos los países pertenecientes a la OCDE y al G20, así como aquellas jurisdicciones que se han comprometido con el estándar mínimo descrito en epígrafes anteriores, se someten a un proceso de control que supervise la aplicación de dicho estándar, evaluando el marco jurídico que proporcionan los convenios fiscales y el derecho interno, las directrices del programa PA y la aplicación en la práctica del estándar mínimo en cada jurisdicción.

El resultado del proceso de supervisión entre pares es la elaboración de un informe que identifica y describe los puntos fuertes y las deficiencias que puedan existir, aportando recomendaciones sobre cómo corregirlas. Los documentos básicos del proceso de supervisión entre pares son los *Criterios de Referencia,* basados en los elementos del estándar mínimo, desglosados en los aspectos concretos sobre los que evaluar los marcos jurídicos, las directrices del programa PA y la aplicación efectiva del estándar en cada jurisdicción (lo que proporciona un mapa de ruta claro para el proceso de supervisión y, en consecuencia, garantiza que la evaluación de las jurisdicciones se realiza de una forma coherente y completa) y el *Método de Evaluación* elaborado por el Foro MAP FTA, que establece unas directrices y unos procedimientos detallados para llevar a cabo la supervisión entre pares.

El pasado 12 de marzo se publicó el informe de revisión por pares del primer estadio de la evaluación para España, informe al que haremos referencia en el epígrafe V al mencionar las conclusiones que se infieren del estudio de nuestros procedimientos amistosos.

2.4. Convenio multilateral

Junto con el compromiso de implementar el estándar mínimo asumido por todos los países adheridos a los resultados de la Acción 14 del Plan BEPS, la Acción n.º 15 promueve el análisis de algunas cuestiones relativas a la elaboración de un instrumento multilateral con el objeto de implementar las medidas BEPS y modificar los convenios

[28] SAMPLÓN SALVADOR, Roser, «Resultados de la acción 14…», Ob. Cit., p.16.

fiscales bilaterales que se hubieran suscrito de forma sincronizada y eficientemente en toda la red de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos.

Como adelantábamos en líneas precedentes, el pasado 7 de junio ministros y representantes de alto nivel de más de 70 jurisdicciones participaron en la primera ceremonia de firma del Convenio Multilateral (MLI por sus siglas en inglés), que permite implementar rápidamente medidas para fortalecer los tratados impositivos existentes para proteger a los gobiernos contra las estrategias de evasión fiscal que utilizan inapropiadamente los convenios tributarios para trasladar artificialmente las ganancias a una ubicación de baja o inexistente tributación. Las medidas a implementar pretender poner fin al abuso y a la «compra de tratados» transponiendo en los CCDI existentes el compromiso de incluir mínimamente en sus ordenamientos herramientas que garanticen que éstos se utilizan de acuerdo con su objeto intencionado. En lo que nos atañe, el MLI mejorará aún más los mecanismos de resolución de disputas de acuerdo con los estándares mínimos descritos en el epígrafe anterior y que han sido acordados por más de 90 países. Además, 28 jurisdicciones (entre las que se encuentran España) ya han optado por introducir un procedimiento de arbitraje preceptivo y vinculante en sus tratados tributarios, mejorando, aún más, la certeza del contribuyente en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado.

El artículo 25 del MCOCDE, proporciona un mecanismo para resolver disputas en los casos en que un contribuyente considere que ha sido gravado de manera inconsistente con las disposiciones de un CDI. Pese a que esta posibilidad debiera dotarle de seguridad jurídica respecto a su situación tributaria, como hemos visto, una debilidad del mecanismo MAP de dicho artículo es que no exige a las partes del tratado que resuelvan la disputa tributaria, sino sólo que hagan todo lo posible para hacerlo. Como resultado, algunos casos de MAP pueden permanecer sin resolver por largos períodos o, cuando no es posible llegar a un acuerdo, pueden, incluso, no resolverse. El MLI establece, parar estos casos, un mecanismo adicional consistente en el sometimiento de un arbitraje obligatorio que, en circunstancias definidas, impele a los firmantes del CDI a presentar cuestiones no resueltas en un caso MAP a un responsable de la toma de decisiones independiente e imparcial: un panel de arbitraje. La decisión alcanzada por el panel de arbitraje es vinculante para las partes en el registro y, por lo tanto, resuelve los problemas que, de lo contrario, podrían impedir el acuerdo en los casos de MAP estancados.

La VI Parte del MLI contiene, de este modo, además del consabido procedimiento amistoso, un arbitraje obligatorio y vinculante para aquellos Estados que decidan optar por su aplicación y comuniquen esta decisión al Depositario. Pasemos a analizarlos.

a) *Procedimiento amistoso*

Así, en virtud del artículo 19 MLI, cuando un contribuyente haya solicitado un PA en los términos previstos por el Convenio, la autoridad competente hará lo posible por re-

ISBN: 978-84-7777-556-0

solver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante, en el plazo de dos años[29] (a menos que, antes de la conclusión de dicho plazo, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes hayan acordado un plazo distinto en relación con ese caso y así lo hayan notificado a la persona que lo presentó) o, si es que las partes contratantes se han reservado el derecho a sustituir este plazo genérico, en el de tres años. Como podemos observar, gracias a la ampliación de este plazo, el MLI, que en principio debiera impulsar la eficiencia de los MAP, en realidad permite prolongar situaciones contrarias a los CCDI.

Cuando una autoridad competente haya suspendido el procedimiento amistoso por hallarse pendiente ante un tribunal judicial o administrativo un caso relacionado con una o más de las cuestiones del procedimiento, el plazo aludido se interrumpe, bien hasta el pronunciamiento de sentencia o resolución firme por un tribunal judicial o administrativo, o hasta que éste quede en suspenso o se retire. Asimismo, cuando la persona que presente el caso y la autoridad competente acuerden suspender el procedimiento amistoso, quedará interrumpido hasta el levantamiento de la suspensión. Igualmente, si las autoridades competentes están de acuerdo en que la persona directamente afectada por el caso ha incumplido la presentación en plazo de la información adicional requerida por cualquiera de ellas, el plazo se ampliará en un tiempo igual al transcurrido entre la fecha en la que se requirió la información y la de su presentación.

La autoridad competente que recibió la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, en el término de dos meses desde la recepción de la solicitud, notificará a la persona que presentó el caso que ha recibido su solicitud y a la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante. Del mismo modo, en el plazo de tres meses desde el momento en el que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio de procedimiento amistoso (o copia de la misma remitida por la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante), notificará a la persona que ha presentado el asunto y a la otra autoridad competente que ha recibido la información necesaria para iniciar su estudio, requiriendo, en su caso, información adicional a esos efectos.

b) *Arbitraje*

Transcurrido el plazo de dos o tres años, sin que haya resolución, si así lo solicita por escrito el contribuyente, toda cuestión no resuelta se someterá, de acuerdo con las normas acordados por las autoridades competentes de las jurisdicciones contratan-

[29] A contar, en el caso de que ninguna de las autoridades competentes haya requerido información adicional, desde la fecha en la que ambas autoridades competentes han notificado a la persona que presentó el caso que ha recibido la información necesaria para iniciar su estudio o la fecha en la que concluye el plazo de tres meses desde la notificación a la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante (lo que antes ocurra); y, cuando se haya requerido información adicional, desde la primera de las siguientes fechas, la última en la que las autoridades competentes que requirieron la información adicional han notificado a la persona que presentó el caso y a la otra autoridad competente, o, en su caso, b) la fecha en la que concluye el plazo de tres meses desde que ambas autoridades competentes han recibido la información solicitada por cualquiera de ellas de la persona que presentó el caso.

tes, a un procedimiento arbitral cuya decisión, en cualquier caso, deberá implementarse mediante un MAP y tendrá carácter final. Ello obstante, los Estados contratantes pueden reservarse el derecho a que las cuestiones nos resueltas que hubieran recaído en el ámbito del arbitraje, no sean objeto del mismo cuando un tribunal judicial o administrativo de cualquiera de las jurisdicciones contratantes se haya pronunciado previamente sobre las mismas. Del mismo modo, si en cualquier momento posterior a la solicitud de arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya emitido su decisión, un tribunal judicial o administrativo de una de las jurisdicciones contratantes se pronunciara sobre la cuestión, el procedimiento arbitral quedará concluido.

La comisión arbitral encargada de conducir y concluir el procedimiento arbitral, estará formada por tres personas físicas con conocimientos o experiencia en cuestiones fiscales internacionales. A tal efecto, cada autoridad competente designará a un miembro de la comisión arbitral en el plazo de 60 días desde la fecha de solicitud de inicio. Los dos miembros así designados, en el plazo de 60 días tras el último de sus nombramientos, nombrarán a un tercer miembro que ejercerá como Presidente de la comisión arbitral, que no podrá ser ni nacional ni residente de ninguna de las jurisdicciones contratantes[30]. Todos los miembros de la comisión arbitral deben ser imparciales e independientes de las autoridades competentes, de las administraciones tributarias y de los ministerios de finanzas de las jurisdicciones contratantes, así como de todas las personas directamente afectadas por el caso y sus asesores.

En relación con un supuesto, cuando se prevea la resolución de mutuo acuerdo mediante procedimiento arbitral, éste concluirá si en cualquier momento posterior a la solicitud del arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya emitido su decisión a las autoridades competentes de las jurisdicciones contratantes llegan a un acuerdo mutuo para resolver el caso, o si la persona que presentó el caso retira su solicitud de inicio del arbitraje o del procedimiento amistoso.

En cuanto a la intendencia del procedimiento arbitral, salvo que las partes acuerden lo contrario, tras la remisión a arbitraje de un caso, la autoridad competente de cada jurisdicción remitirá a la comisión arbitral una propuesta de resolución que abarque todas sus cuestiones irresolutas. La resolución propuesta se limitará a la determinación de unos importes monetarios concretos (por ejemplo de renta o gastos) o, si así se especifica, al tipo máximo del impuesto exigido conforme al CDI para cada juste o cuestión similar. Por su parte, cuando las autoridades competentes no hayan podido llegar a un acuerdo sobre un asunto relacionado con las condiciones para la aplicación de una disposición del CDI, como por ejemplo si una persona física es o no residente,

[30] En caso de que las autoridades competentes no procedan al nombramiento correspondiente en el tiempo y forma previstos el miembro de mayor nivel en el escalafón del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE, que no sea nacional de ninguno de las Jurisdicciones contratantes, procederá al nombramiento de dicho miembro de la comisión arbitral en nombre de dicha autoridad competente. Del mismo modo se procederá en caso de que los dos miembros iniciales de la comisión arbitral no nombren al Presidente en el tiempo y forma.

ISBN: 978-84-7777-556-0

o si existe establecimiento permanente, las autoridades competentes podrán enviar propuestas de resolución alternativas en relación con las cuestiones cuya solución dependa de dicha determinación inicial. Igualmente, la autoridad competente podrá remitir un documento de posición para su consideración por la comisión arbitral. Cuando una autoridad competente envíe una propuesta de resolución o un documento de posición remitirá copia a la otra autoridad competente en el plazo de entrega para dicha propuesta de resolución o documento de posición. Asimismo, las autoridades competentes podrán enviar a la comisión arbitral y a las otras autoridades competentes una respuesta argumentativa a la propuesta o documento que les han sido remitidos.

Siguiendo el modelo de arbitraje de mejor oferta, cuyo derecho a no aplicar pueden reservarse las partes[31], la comisión arbitral adoptará como suya, por mayoría simple de sus miembros y remitiendo copia a las autoridades competentes, una de las propuestas de resolución enviadas por las autoridades competentes para cada cuestión planteada, incluidas las determinaciones iniciales, sin adjuntar motivación alguna u otra explicación de su decisión. Asimismo, la decisión arbitral no tendrá valor como precedente, y la información proporcionada a lo largo del proceso es estrictamente confidencial, estableciéndose férreas obligaciones al respecto.

Como comentábamos, la decisión arbitral será vinculante para ambas partes contratantes con las siguientes excepciones:

— Cuando la persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral, circunstancia que conlleva que el caso no pueda ser objeto de más consideración por las autoridades competentes[32].
— En el caso de que los tribunales de una de las jurisdicciones contratantes consideren nula la decisión arbitral mediante sentencia firme[33].
— Si una persona directamente afectada por el caso continúa instando procedimientos judiciales ante cualquier tribunal judicial o administrativo en relación con los asuntos resueltos mediante el acuerdo amistoso que implementa la decisión.

Del mismo modo, la resolución arbitral no será vinculante para las jurisdicciones contratantes y no se aplicará si las mismas acuerdan una solución diferente para toda cuestión que permanezca sin resolver en el plazo de tres meses desde la fecha en que se les entregó la decisión arbitral.

---

[31] En cuyo caso, sería de aplicación lo dispuesto en el punto 2 del artículo 23 MLI.

[32] Así, se entenderá que no se acepta el acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral cuando en el plazo de 60 días desde la fecha de remisión de la notificación del mismo, ésta no desista de los procedimientos instados ante cualquier tribunal judicial o administrativo en relación con las cuestiones resueltas mediante dicho acuerdo mutuo que implementa la decisión arbitral, o termina por cualquier otro medio con los procedimientos judiciales o administrativos pendientes relacionados con dichas cuestiones de forma coherente con el acuerdo mutuo alcanzado.

[33] En tal caso, la solicitud de remisión a arbitraje se considerará no efectuada y el procedimiento arbitral como no celebrado. En este caso será posible presentar una nueva solicitud de remisión a arbitraje excepto si las autoridades competentes acuerdan no permitir dicha nueva solicitud.

III. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN EL SENO DE LA UE

En las siguientes líneas analizaremos los procedimientos de resolución de conflictos tributarios en el seno de la UE tras la publicación de la Directiva (UE) 2017/1852[34], que, según hemos mencionado modifica el Convenio 90/436/CEE, Convenio de Arbitraje, y adapta el marco MAP europeo a las consignas del Plan BEPS y el MLI[35]. Para ello, describiremos el contenido de los PA y arbitraje recogidos en la nueva regulación haciendo referencia a sus diferencias y coincidencias con el convenio de 1990 y el modelo MCOCDE y convenio multilateral.

1. Presentación del caso a las Autoridades Tributarias

Toda persona, incluso individuos que sean residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, cuya tributación se vea afectada directamente por una cuestión en litigio tiene derecho a presentar una reclamación en la que solicite la resolución de la misma ante la autoridad competente designada como tal por cada uno de los Estados miembros afectados. Al igual que en el Convenio de Arbitraje, MCOCDE y MLI, la reclamación se presentará en el plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que produzca o que vaya a producir una cuestión en litigio, independientemente de que dicha persona utilice o no a las vías de acción judicial disponibles en el Derecho nacional de alguno de los Estados miembros afectados[36]. Sin embargo, a diferencia de aquéllos, en los que es la autoridad competente la que se encarga de comunicar la presentación de la reclamación al resto de autoridades, en la Directiva 2017/1852 es la propia persona afectada quien presenta simultáneamente la reclamación con la misma información a cada autoridad competente, indicando cuáles son los otros EEMM afectados. Ello no obstante, cuando la persona afectada sea un particular, o cuando no sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande

[34] Al respecto LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «Sobre la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE (1)», *LA LEY Unión Europea* n.º 55, enero 2018; GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús, «Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 de 10 de octubre de 2017», Nueva Fiscalidad, n.º 4 octubre diciembre 2017, pp. 63-101; ALONSO ARCE, Iñaki, «Directiva (UE) 2017/1852: un nuevo paso para luchar contra la doble imposición dentro de la Unión Europea», *Forum fiscal,* n.º 236, 2017.

[35] Ver al respecto DOUMA, Sjoerd, «BEPS and European Union Law», *Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95*.

[36] En efecto, las personas afectadas podrán recurrir a las vías de acción judicial a su alcance con arreglo al Derecho interno de los Estados miembros afectados, pero cuando se hayan iniciado procedimientos para acometer dichas vías de acción judicial, los plazos a los que más adelante nos referiremos comenzarán a contarse a partir de la fecha en que la sentencia dictada en dichos procedimientos haya pasado a ser definitiva o en que dichos procedimientos hayan concluido definitivamente por otro motivo o se hayan suspendido. Igualmente, el sometimiento del litigio al procedimiento amistoso o al procedimiento de resolución de litigios contemplado en la Directiva no es óbice para que un Estado miembro pueda emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

a los efectos de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, podrá presentar las reclamaciones únicamente a la autoridad competente del Estado miembro en que sea residente. En estos casos la autoridad competente de dicho EM enviará una notificación a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros afectados al mismo tiempo y en un plazo de dos meses a partir de la recepción de la reclamación. Una vez que se haya procedido a la notificación, se considerará que la persona afectada ha presentado la misma a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación, lo que, sin duda, agiliza el procedimiento y levanta las excesivas cargas administrativas que para particulares y empresas de pequeña dimensión pudiera suponer el tener que realizarla por sí mismas en las lenguas oficiales de cada uno de los EEMM afectados. En el resto de los casos, cuando se trate de personas afectadas que no son particulares o tienen la consideración de grandes empresas, tras la interposición del recursos en cada uno de los EEMM concernidos, cada autoridad competente acusará recibo de la reclamación en el plazo de dos meses a partir de su recepción, informando en el mismo plazo a las demás autoridades competentes. Por su parte, y como no hiciera el Convenio de Arbitraje o sus homónimos OCDE, el apartado 3 del artículo 3 de la Directiva 2017/1852 recoge de forma taxativa la información que necesariamente debe contenerse en la reclamación que da inicio al procedimiento.

Asimismo, las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados adoptarán una decisión sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación en el plazo de seis meses a partir de la recepción de la misma, o seis meses a partir de la recepción de la información adicional solicitada si la recepción de ésta es posterior, informando sin dilación de su decisión tanto a la persona afectada como a las autoridades competentes de los demás EEMM. Si dentro de ese plazo cualquiera de las autoridades competentes decide resolver la cuestión en litigio de forma unilateral, sin la participación de las autoridades competentes de los Estados miembros de que se trate, lo notificará sin demora a la persona afectada y a las demás autoridades competentes, tras lo cual concluyen los procedimientos contemplados en la Directiva. De este modo, un EM afectado puede denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios si en el mismo se han impuesto sanciones en relación con ingresos o patrimonio ajustados por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave.[37] Igualmente un Estado miembro puede denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en la Directiva, caso por caso, cuando la cuestión en litigio no conlleve doble imposición. La desestimación de la reclamación puede, a su vez, estar fundada en la carencia de la información exigida con arreglo al artículo 3, apartado 3 de la

[37] Cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a dichas sanciones y tales procedimientos se estén llevando a cabo simultáneamente a cualesquiera de los procedimientos a que se refiere la Directiva, la autoridad competente podrá suspender los procedimientos contemplados en la misma desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos.

Directiva, en la ausencia de cuestiones en litigio o en la extemporaneidad de la misma. En cualquier caso, si ninguna de las autoridades competentes ha tomado una decisión sobre la reclamación en el plazo de 6 meses, se entenderá que aceptan su consideración a efectos de su tramitación en los procedimientos de resolución de litigios. Cuando todas las autoridades competentes hayan desestimado la reclamación, la persona afectada tendrá derecho a interponer recurso de conformidad con su normativa nacional contra dicha desestimación. En términos similares, y como veremos con ocasión del análisis de la resolución de litigios por la comisión consultiva, ésta analizará la solicitud presentada por la persona afectada cuando la reclamación presentada fuera desestimada por al menos una de las autoridades competentes de los EEMM afectados pero no por todas.

Por su parte, también concluirán los procedimientos contemplados en la Directiva cuando las personas afectadas retiren su reclamación, para lo cual deberán presentar simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, una notificación escrita de desistimiento[38]. Las autoridades competentes de los Estados miembros que reciban una notificación de desistimiento deberán informar de ello sin demora a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados. En la misma línea, si, por cualquier razón, una cuestión en litigio dejase de existir, todos los procedimientos contemplados en la Directiva 2017/1852 terminarán con efecto inmediato, y las autoridades competentes de los Estados miembros afectados informarán, inmediatamente, a la persona afectada de esta situación y de las razones de la misma.

2. Procedimiento amistoso

Cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados decidan aceptar la reclamación, procurarán, en primer lugar, solucionar la cuestión en litigio de mutuo acuerdo, mediante formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes como la mediación o la conciliación, para lo cual dispondrán de un plazo de dos años a partir de la última notificación de aceptación de la reclamación. Al igual que en el MLI, a petición de cualquiera de las autoridades competentes, y siempre que se justifique por escrito, este plazo de dos años podrá prorrogarse por un período adicional de un año.

Una vez las autoridades competentes de los Estados miembros hayan alcanzado un acuerdo sobre la manera de resolver la cuestión en litigio dentro dicho plazo, la autoridad competente de cada uno de los EEMM de que se trate notificará sin demora dicho acuerdo a la persona afectada, como decisión vinculante para la autoridad y ejecutable por la persona afectada, siempre que ésta acepte la decisión y

[38] Al igual que en la interposición de la reclamación, también en su desistimiento las personas afectadas que tengan la consideración de particulares o no sean una empresa grande ni formen parte de un grupo grande según la definición de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento y del Consejo podrán realizar el desistimiento en ante una sola de las autoridades competentes.

ISBN: 978-84-7777-556-0

renuncie al derecho a utilizar otras vías de acción judicial. En caso de que los procedimientos relativos a estas otras vías de acción judicial ya se hubieran iniciado, la decisión únicamente pasará a ser vinculante y ejecutable una vez que la persona afectada aporte pruebas a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados de que se han tomado medidas para poner fin a dichos procedimientos. El plazo para presentarlas es de sesenta días desde la fecha en que dicho acuerdo sea notificado a la persona afectada. La decisión se aplicará entonces sin dilación, con independencia de cualquier plazo fijado por el Derecho interno de los Estados miembros de que se trate.

En el caso de que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados no hayan alcanzado un acuerdo sobre la manera de resolver la cuestión en litigio, informarán al respecto a la persona afectada, indicando los motivos de la imposibilidad de alcanzar un acuerdo.

3. Procedimiento de resolución de litigios en ausencia de conciliación amistosa

Para el supuesto de que habiendo aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, las autoridades competentes no hayan llegado a un consenso sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión en litigio en el plazo previsto, la persona afectada podrá solicitar la resolución del mismo a una comisión consultiva (se omite cualquier alusión a la palabra arbitraje) creada *ad hoc*, que deberá constituirse a más tardar en el plazo de ciento veinte días a partir de dicha solicitud. Igualmente, y como comentábamos en apartados precedentes, esta comisión consultiva también podrá crearse cuando la reclamación de la persona afectada sea desestimada por al menos una de las autoridades competentes de los EEMM, pero no por todas ellas. En este último caso, la persona afectada solo podrá realizar la solicitud de constitución de la comisión consultiva si, de conformidad con las normas nacionales aplicables contra una desestimación, no puede interponerse un recurso, no hay recurso pendiente, o renuncia formalmente a su derecho de recurso.

Si la comisión consultiva no estuviera constituida en el plazo previsto, (que como hemos visto es el mismo que en el MLI), los Estados miembros dispondrán que la persona afectada de que se trate pueda solicitar a un tribunal competente, o a cualquier otro organismo o persona designada en su Derecho nacional, para que realice la de función de constituir la comisión consultiva, esto es, para que funcione como organismo nacional de designación competente. Del mismo modo, cuando la autoridad competente no haya designado a al menos una personalidad independiente y a su suplente, la persona afectada podrá solicitar al órgano jurisdiccional competente, o al organismo nacional de designación competente de ese Estado miembro, que nombre a una persona independiente y a su suplente a partir de la lista de personalidades independientes designadas a tal fin por los EEMM. Así, si las autoridades competentes no lo hubieran hecho, la persona afectada podrá solicitar a los órganos jurisdiccionales competentes o al organismo nacional de designación competente de cada Estado miembro que nombren a las dos personalidades

independientes a partir de dicha lista. Se aprecia, como vemos, cierto paralelismo con lo dispuesto en el MLI para el caso de ausencia de designación de miembros en la comisión arbitral.

La comisión consultiva estará compuesta por un presidente, un representante de cada autoridad competente afectada y una personalidad independiente que será designada por cada autoridad competente de los Estados miembros afectados a partir de la lista antes mencionada. Cuando las autoridades competentes así lo acuerden, el número de representantes de cada autoridad y el de personalidades independientes podrá aumentarse a dos, lo cual permitiría igualarlo al contemplado para a comisión consultiva de la Convención de Arbitraje que, además del presidente está compuesta por dos representantes de cada autoridad competente y un número par de personalidades independientes. Al igual que en esta última, las personalidades independientes recogidas en la Directiva se designan por acuerdos entre las autoridades competentes de los Estados miembros de que se trate quienes, a su vez, deberán designar un suplente de las mismas para el caso en que estas últimas no puedan ejercer sus funciones. Por su parte, como ocurriera en la Convención de Arbitraje, excepto en el caso de que las personalidades independientes hayan sido designadas por el órgano jurisdiccional competente, o el organismo nacional de la autoridad competente de cualquiera de los Estados miembros afectados, podrá oponerse al nombramiento de cualquier personalidad independiente por motivos tasados.

Por otro lado, en lugar de una comisión consultiva *ad hoc*, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados pueden convenir la constitución de estructuras de resolución en forma de comisión de resolución alternativa de litigios, que deberá emitir un dictamen sobre la manera de resolver la cuestión en lid. Asimismo las autoridades competentes de los Estados miembros podrán convenir la creación de una comisión de resolución alternativa de litigios en forma de comité con carácter permanente. En ambos casos, salvando lo antedicho respecto a la independencia de sus miembros, la comisión de resolución alternativa de litigios podrá diferir de la comisión consultiva en su composición y su forma.

Del mismo modo que la comisión consultiva, la comisión de resolución alternativa de litigios puede aplicar, cuando proceda, cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos para resolver el litigio de manera vinculante; mediación, conciliación... En este sentido, como alternativa al tipo de procedimiento de resolución de litigios aplicado por la comisión consultiva, es decir, el procedimiento de dictamen independiente, la Directiva 2017/1852 introduce una novedad respecto al Convenio de Arbitraje, permitiendo, como ya hiciera el MCOCDE y el MLI, que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados puedan acordar cualquier otro tipo de procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de «la última mejor oferta».

En el plazo de ciento veinte días desde la solicitud presentada para la constitución de la comisión consultiva, o en su caso la comisión de resolución alternativa de litigios, por parte de la persona afectada, la autoridad competente de los Estados miembros

ISBN: 978-84-7777-556-0

afectados notificará a la misma las normas de funcionamiento de la comisión consultiva o de la comisión de resolución de litigios alternativa; la fecha en que se adoptará el dictamen sobre la resolución de la cuestión en litigio; y, finalmente, las referencias a cualquier disposición jurídica aplicable en el Derecho nacional de los Estados miembros y a cualquier acuerdo o convenio aplicable.

Las normas de funcionamiento, que serán firmadas entre las autoridades competentes de los Estados miembros implicados, deberán hacer referencia a la descripción y las características de la cuestión en litigio; el mandato que las autoridades competentes de los Estados miembros acuerden en lo que respecta a las cuestiones legales y fácticas que deben resolverse; la forma del organismo de resolución del litigio; el tipo de procedimiento para la resolución alternativa de litigios en caso de que este difiera del procedimiento de dictamen independiente aplicado por una comisión consultiva; los plazos del procedimiento de resolución de litigios; la composición de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios (incluido el número y los nombres de los miembros, los datos relativos a sus competencias y cualificaciones, así como la divulgación de los conflictos de intereses de los miembros); las reglas que rigen la participación de la persona afectada y de terceros en el procedimiento, los canjes de notas, datos y pruebas, las costas, el tipo de procedimiento de resolución del litigio y cualesquiera otros aspectos procedimentales u organizativos; y, finalmente, los aspectos logísticos de los procedimientos de la comisión consultiva y de la emisión del dictamen de ésta.

Cuando así lo aprueben las autoridades competentes, la persona o personas afectadas podrán facilitar a la comisión consultiva o a la comisión de resolución alternativa de litigios, cualesquiera información, pruebas o documentos que puedan ser pertinentes para la decisión. Igualmente, tanto éstas como las autoridades competentes de los Estados miembros afectados facilitarán toda información, prueba o documento a petición de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios. Sin embargo, dichas autoridades competentes podrán negarse a facilitar información cuando la obtención de la información requiera la realización de medidas administrativas que sean contrarias al Derecho nacional; cuando no pueda obtenerse información en virtud del Derecho nacional del Estado miembro de que se trate; cuando la información ataña a secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o a procedimientos comerciales y cuando la divulgación de información sea contraria al orden público.

Por su parte, a diferencia de lo recogido en el MCOCDE o MLI, previa solicitud y con el consentimiento de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, las personas afectadas podrán comparecer o hacerse representar ante la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios, posibilidad que se convierte en obligación cuando su presencia sea solicitada por dichos órganos. Obviamente, los miembros de la comisión están sujetos a la obligación de secreto profesional en las condiciones establecidas por la legislación nacional de cada uno de los Estados miembros afectados en relación con la información que obtengan durante los

procedimientos de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios[39].

Tras las oportunas comparecencias, práctica de pruebas y aportación de documentos a más tardar seis meses después de la fecha de su creación, la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios emitirán un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados. Como en el Convenio de Arbitraje, cuando la cuestión en litigio es de tal índole que requieran más de seis meses para emitir un dictamen, dicho período podrá ampliarse en tres meses. Para ello, la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios informarán de dicha prórroga a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados y a las personas afectadas.

La comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios basará su dictamen en las disposiciones del acuerdo o convenio por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso del patrimonio, así como en las normas nacionales aplicables. Ambos órganos adoptarán su dictamen por mayoría simple de sus miembros y si no se lograra la mayoría, el voto del presidente será determinante para la adopción del dictamen definitivo. Finalmente, el presidente transmitirá el dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios a las autoridades competentes.

Una vez han recibido el dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, y en el plazo de seis meses a partir de la recepción del mismo, las autoridades competentes deben ponerse de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio. En este sentido la decisión definitiva sobre la resolución del litigio deberá ser notificada sin demora por cada autoridad competente a la persona afectada, de suerte que si no se notifica dicha decisión en el plazo de treinta días, la persona afectada podrá presentar recurso en su Estado miembro de residencia de conformidad con la normativa nacional aplicable con objeto de obtener una decisión definitiva.

Como en el MLI, la decisión definitiva, que en cualquier caso es vinculante para los Estados miembros afectados y no sienta precedente, se aplicará siempre que la persona o personas afectadas la acepten y renuncien al derecho a utilizar las vías de acción judicial nacionales en el plazo de sesenta días a partir de la fecha en la que se haya notificado la decisión definitiva. Salvo cuando el órgano jurisdiccional pertinente u otra instancia judicial de un Estado miembro afectado decida que ha existido falta de independencia en virtud de sus normas nacionales aplicables sobre las vías de acción

[39] Del mismo modo las personas afectadas, y cuando proceda sus representantes, deben comprometer se a tratar como secreta toda información (incluido el conocimiento de documentos) que obtengan durante dichos procedimientos. Las personas afectadas y sus representantes realizarán una declaración a tal efecto a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados cuando así se les solicite durante dichos procedimientos. Los Estados miembros adoptarán las sanciones adecuadas para cualquier infracción de la obligación de secreto

ISBN: 978-84-7777-556-0

judicial, la decisión definitiva se aplicará con arreglo al Derecho interno de los Estados miembros afectados, que, como consecuencia de la decisión definitiva, deberán modificar su imposición inicial, sean cuales fueren los plazos previstos en el Derecho nacional. Igualmente, cuando no se haya aplicado la decisión definitiva, la persona afectada podrá dirigirse al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro que no la haya aplicado con objeto de hacer cumplir su aplicación.

Según comentábamos, las autoridades competentes deben ponerse de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio en el plazo de seis meses a partir de la notificación del dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios. Sin embargo, nada impide que dichas autoridades puedan adoptar una decisión que se aparte del dictamen de dichas comisiones, una decisión que, aunque distinta a la propuesta en el referido dictamen, tampoco sienta precedente y es igualmente vinculante para y en los órganos jurisdiccionales competentes de los EEMM afectados. Por su parte, para el caso de que los Estados miembros afectados no alcancen un acuerdo bilateral sobre la forma de resolver la cuestión en litigio, quedarán vinculadas por el dictamen emitido por la comisión consultiva o, en su caso, por la comisión de resolución alternativa de litigios.

IV. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

El principio de armonización fiscal y colaboración contenidos, respectivamente en los artículos 3 y 4 del Concierto Económico obligan, por un lado a que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuen a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos; mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y respeten y garanticen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos. Por otro, el principio de colaboración entre las Instituciones de los Territorios Históricos y la Administración del Estado afecta, fundamentalmente, al intercambio de proyectos normativos, a la facilitación mutua de cuantos datos y antecedentes sean precisos para para una mejor exacción de los tributos, y, finalmente a la participación de las Instituciones del País Vasco en determinados ámbitos internacionales. En concreto, y en lo que nos atañe, el número de del artículo 4 del Concierto Económico establece que *el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del* mismo. Se establece, así el marco colaborativo que define actuación normativa de los Territorios históricos en relación con los cauces alternativos de resolución de conflictos tributarios internacionales.

Según comentábamos en la introducción a este artículo, en Territorio Común, el Real Decreto 1794/2008 aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa distinguiendo entre el procedimiento amistoso previsto en

los CDI firmados por España para eliminar las imposiciones no acordes al MCOCDE y, en tanto no se implemente la Directiva 2017/1852, el procedimiento sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje.

Del mismo modo, la Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, prevé, en su Disposición adicional cuarta, que los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos que fueran procedentes. Para ello, recoge un ulterior desarrollo reglamentario en virtud del cual la Administración tributaria foral, en concreto la Dirección General de Hacienda de la Diputación de Bizkaia, se encargará de la fase interna del PA, esto es, de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes necesarios para fijar la posición española. Así, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia, recoge dos procedimientos que, pese a estar también previstos en sus respectivas Normas Forales sobre el IRNR no ha sido, aún, desarrollado por reglamento. En concreto, al igual que el RD 1794/2008 distingue entre procedimientos contemplados en los CDI y el contemplado en el Convenio de Arbitraje. Pasemos a analizarlos.

1. Procedimientos amistosos previstos en los CCDI firmados por España

1.1. Procedimiento iniciado ante la autoridad de Bizkaia por acciones de la Administración tributaria foral de Bizkaia

Las actuaciones dan comienzo a solicitud de un contribuyente residente en España que alegue que la Administración tributaria de Bizkaia ha adoptado medidas que implican o pueden implicar para él una imposición no acorde con lo dispuesto en un CDI. El plazo para presentar la solicitud es de tres años contados «*a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente*».

La admisión, requerimiento de subsanación o solicitud de aclaraciones se realiza en los mismos términos que los contenidos en el artículo 7 del RD 1794/2008.

Se contempla un doble supuesto para el inicio del procedimiento amistoso 1) que la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución, y 2) que considere que la solicitud es fundada y que no puede por sí misma encontrar una solución, en cuyo caso se procederá a la a la tramitación de la fase internacional del procedimiento previa comunicación a la Dirección General de Tributos o AEAT (autoridad estatal).

La instrucción del procedimiento, la fijación de la posición española (a realizar en el plazo de cuatro meses) y su terminación, corresponden, conjuntamente, a la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia y a la autoridad estatal. En el caso de que no se alcance un acuerdo, y si el CDI prevé una Comisión consultiva (se evita aquí también el término comisión arbitral), el contribuyente puede solicitar su constitución.

ISBN: 978-84-7777-556-0

En cuanto a la terminación del PA, se contemplan tres posibilidades: el desistimiento; el acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el CDI (en el que destaca la remisión al RD 1794/2008 y la referencia al acuerdo de no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del PA hayan prescrito contenida en su artículo 13 por ser contraria al contenido del art.25.2.*in fine* MCOCDE); y, finalmente el acuerdo de eliminarlas. Con independencia de la forma utilizada para su culminación, los acuerdos de terminación no son recurribles y únicamente son susceptibles de impugnación los actos administrativos en aplicación de dicho acuerdo. Por su parte, la ejecución del acuerdo por la Administración tributaria foral se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso[40]. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, la aplicación del acuerdo se realiza mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del PA. Igualmente, si existiera una liquidación previa practicada por la Administración tributaria foral en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.

1.2. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de Bizkaia o de la Administración tributaria de ese otro Estado

Este procedimiento constituye una plasmación práctica del principio de colaboración entre autoridad foral y estatal contenido en el Concierto Económico. De este modo su instrucción, así como la fijación de la posición española, corresponde a la DGT junto con la autoridad responsable de Bizkaia (quien, si lo estima oportuno podrá solicitar la documentación pertinente). En las restantes previsiones se realiza una remisión a los artículos 16 a 18 del RD 1794/2008.

1.3. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración tributaria del otro Estado

Obviamente, se trata de una regulación no prevista en el RD 1794/2008, que, sin embargo guarda un cierto paralelismo con previsiones sobre el PA iniciado ante la Administración tributaria española. Al igual que en aquel caso, la legitimación activa para iniciar el PA ante autoridad responsable de Bizkaia es de cualquier residente en España que estime que las medidas adoptadas por la Administración del otro Estado implican o pueden implicar una imposición no acorde con el CDI, extendiéndose a los nacionales españoles en supuestos de discriminación prohibidos por el CDI. Por su parte, la tramitación y terminación es también idéntica a la ya comentada (la recogida en los artículos 4 a 15).

---

[40] No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones.

2. Procedimiento sobre la aplicación de la Convención de Arbitraje

En cuanto al ámbito de ámbito de aplicación de este procedimiento es idéntico al contemplado en el RD 1794/2008, el del antes comentado Convenio 90/436/CEE.

Por ello, no se tramita el procedimiento si las empresas de las que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4 del Convenio de Arbitraje, han sido objeto de una sanción grave con carácter firme[41]. Del mismo modo, la interposición de recurso en vía administrativa o contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas supone la suspensión del PA hasta su resolución o hasta que se emita sentencia firme. Para ello, el obligado tributario debe de comunicar a la autoridad responsable de Bizkaia tanto la interposición del recurso como la resolución o sentencia definitiva en el plazo de un mes desde su emisión.

Como en el caso anterior se distinguen distintos supuestos, que pasamos, a continuación a analizar.

2.1. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración tributaria foral

La legitimación activa para solicitar el inicio del procedimiento corresponde a las empresas residentes y establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado miembro que haya suscrito la Convención de Arbitraje, cuando estén sometidas a las competencias de aplicación de los tributos de la Diputación foral e incursas en alguno de los supuestos de su artículo 4. Para realizar la solicitud el plazo es de tres años contados desde el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición, en otras palabras, el contenido en el Convenio de Arbitraje y en el RD 1794/2008, lo que también ocurre con sus causas de denegación.

El procedimiento amistoso se iniciará cuando la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución, o cuando considere que la solicitud es fundada y no puede por sí misma encontrar una solución. En este caso, como en el procedimiento CDI, se comunicará a la autoridad competente estatal para que se proceda, en su caso, a la tramitación de la fase internacional del procedimiento. De este modo, la admisión se notificará al obligado tributario por parte de la autoridad foral, indicándole la fecha de inicio del período de dos años para alcanzar un acuerdo, transcurrido el cual, si las autoridades competentes no han alcanzado un acuerdo, se tramitará el procedimiento conforme a lo previsto para la fase internacional mediante la constitución de la Comisión consultiva, quien deberá emitir un dictamen. Al respecto, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 29 a 31 del Real Decreto 1794/2008, en caso de no haberse llegado a un acuerdo en el período de dos años. Igualmente, no puede in-

[41] En Bizkaia tienen dicha consideración las sanciones administrativas por infracciones tributarias establecidas en los artículos 196 a 200 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública

ISBN: 978-84-7777-556-0

terponerse recurso contra el acuerdo de las autoridades competentes ni, en su caso, contra el dictamen de la comisión consultiva, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dicho acuerdo o dictamen.

2.2. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado o de Bizkaia, por acciones de la Administración tributaria del otro Estado o de la Administración de Bizkaia

En lo que se refiere a este procedimiento, su característica más significativa es precisamente la ausencia de peculiaridad alguna respecto a lo previsto en el RD 1794/2008, toda vez que el artículo 26 del Decreto Foral 66/2014 realiza una remisión a lo dispuesto, con carácter general, en los artículos 32 a 34 del real decreto estatal.

Así, La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud 1) cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436; 2) cuando la solicitud no se haya presentado dentro de los límites temporales recogidos en el Convenio o se presente por persona no legitimada, y 3) cuando se hubiere impuesto con carácter firme una sanción grave. Por lo demás, serán aplicables los trámites antedichos para la primera y segunda fase de los procedimientos hasta ahora expuestos.

V. CONCLUSIONES

El entramado normativo hasta ahora analizado nos lleva a realizar una serie de consideraciones finales. La primera es obvia, la evidente influencia del Plan BEPS en la modificación del artículo 25 del MCOCDE (con el efecto que esto pueda tener en los CCDI que ha futuro suscriba el Estado español), la adopción de los mínimos comunes y buenas prácticas contenidas en la Acción 14, y como no, la inclusión en la Directiva 2017/1852 de cuestiones relativas a procedimientos amistosos para la resolución de conflictos fiscales internacionales que hasta entonces sólo venían recogidas en el MLI y en el Convenio de Arbitraje. En este sentido, la ratificación del instrumento multilateral junto con la Directiva permite una suerte de homogeneización en los estándares de protección contenidos en los PA.

Junto con el MLI, la adopción de esta Directiva supone la necesaria adaptación del RD 1764/2008 y el Decreto Foral 66/2014 a su contenido y posibilita su conocimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien, en cierta modo podría venir a suplir la ausencia de un Tribunal Fiscal internacional a la que antes hacíamos referencia, dando mayor eficacia a la resolución de la doble imposición. El hecho de que se articulen mecanismos de resolución de litigios mediante un instrumento de la Unión, coadyuva en el sometimiento de todos los EEMM a los mismos, garantizando una respuesta efectiva que permita una interpretación o aplicación homogénea también de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. Es más, en tanto la Propuesta de BICCIS se haga realidad materializándose en una directiva, la Directiva 2017/1852 habilita

los cauces necesarios para que así sea, al ampliar el ámbito de actuación del Convenio de Arbitraje. En efecto, en comparación con aquél, esta nueva herramienta normativa ofrece mayor seguridad a las personas afectadas pormenorizando la información a aportar, acotando los plazos y trámites administrativos a los que se somete a las autoridades competentes en los distintos Estados miembros, y, sobre todo, albergando nuevas formas de resolución no contempladas de forma expresa en el Convenio.

En este sentido, si bien los mecanismos para la solución amistosa de litigios contenidos en la Directiva básicamente coinciden en los sustancial con los recogidos en la normativa que la precede, merece destacar que por influencia del informe final BEPS 14 y el MLI se aprecia una especial atención a la relación entre estos mecanismos y los procedimientos las actuaciones judiciales o administrativas que puedan llevarse a cabo con arreglo al ordenamiento interno, así como una notoria inquietud por la regulación de plazos y mecanismos que eviten dilaciones o la inaplicabilidad de las resoluciones adoptadas.

Según comentábamos, la fecha límite para la transposición de la Directiva se fija en el 1 de julio de 2019, momento a partir del cual el Convenio de Arbitraje desaparece como tal al pasar a formar parte del nuevo procedimiento de resolución de litigios. Ello implica que en el Estado español, y por tanto en los Territorios Históricos, van a convivir dos normas, el PA de los CCDI regulado en el RD 1764/2008 y el Decreto Foral 66/2014, o en las normas que en sustitución de las anteriores vayan a incorporarlo, y el procedimiento de resolución de litigios contenido en la Directiva 2017/1852 que, como hemos visto se desarrolla en dos fases. Igualmente, a los dos anteriores procedimientos habrá que sumar un tercero, el contenido en el MLI ya que a los procedimientos contenidos en los CCDI habrá que añadir los que hayan sido objeto de actualización. En cuanto a la relación existente entre estos procedimientos entendemos, con GARCÍA-TORRES[42] que el procedimiento desarrollado por la Directiva tiene la finalidad de interpretar y aplicar los CDI entre Estados miembros y residentes a efectos fiscales de un Estado miembro, en tanto que el PA de los CDI regulado en el RD 1784/2008 y el Decreto Foral 66/2014 es más amplío, al ser aplicable a todos los acuerdos firmados por España. Igualmente, hay que tener en cuenta que la resolución de litigios de la Directiva, además de tener un ámbito más restrictivo no se aplica nunca de forma simultánea sino de alternativa o posterior a la del PA de los CCDI.

En cuanto a la aplicación efectiva de estos avances normativos, obviando el de la Directiva, por no tener aún recorrido, el *peer review* presentado el pasado marzo pone de manifiesto que todos los tratados fiscales de España incluyen una disposición relacionada con los MAP, siguiendo, en su mayoría, los párrafos 1 a 3 del Artículo 25 del MCOCDE. A juicio del *peer review* para España publicado el pasado marzo, la red de tratados es en gran medida compatible con los requisitos del mínimo estándar de la Acción 14 BEPS, excepto por el hecho de que una cuarta parte de nuestros CCDI no contienen una disposición que establezca que los acuerdos mutuos se aplicará sin per-

[42] GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús, «Acerca del procedimiento…», Ob. Cit., p. 97.

ISBN: 978-84-7777-556-0

juicio de los plazos establecidos en la legislación nacional, ni las disposiciones alternativas para Artículo 9 (1) y Artículo 7 (2) para establecer un límite de tiempo para hacer ajustes de precios de transferencia. Igualmente, tampoco lo cumplen porque aproximadamente el 10% los mismos no contienen el equivalente del Artículo 25 (1) MCOCDE y no permiten a los contribuyentes enviar una solicitud MAP al Estado del cual es nacional, de donde, en su caso pudieran proceder la disposición de no discriminación.

En este sentido, España debe modificar y actualizar parte de sus tratados fiscales. Obviamente, tras la firma del MLI, potencialmente varios CCDI se modificarán para cumplir los requisitos del estándar mínimo de la Acción 14, pero entre tanto el primero no sea efectivo, ya ha informado de que tiene la intención de actualizar todos sus tratados tributarios para que cumplan con los requisitos del mínimo estándar a través de negociaciones bilaterales. En cuanto a la norma mínima relativa a la prevención de conflictos, nuestro Estado tiene implementado un programa bilateral de PA y permite a los contribuyentes solicitar y aplicar *roll-backs* en el sentido de que el resultado de los MAP se puede llegar a aplicar de forma retroactiva a ejercicios fiscales anteriores que no están incluidos dentro del alcance original del procedimiento amistoso. Igualmente, también cumple con los requisitos respecto a la disponibilidad y el acceso al MAP del estándar mínimo, proporcionando acceso en todos los casos elegibles; notificando situaciones en las que la objeción planteada por los contribuyentes no está justificada; y señalando una guía clara[43] y completa sobre la disponibilidad de MAP tanto para los CCDI como para el Convenio de Arbitraje, que, sin embargo, no incluye los datos de contacto de la autoridad competente de España. Por lo demás, España también cumple con los demás requisitos mínimos en relación con la resolución de casos MAP: su autoridad competente opera de manera completamente independiente de la función de auditoría de las autoridades fiscales y los indicadores de rendimiento utilizados en España son apropiados para realizar la función MAP. Por su parte, España es asimismo cumplidora en cuanto a la implementación de los acuerdos MAP y su autoridad competente monitorea dicha implementación.

Por último, a juicio del *peer review,* la posibilidad de que se niegue el acceso al PA cuando hay pruebas de que el contribuyente tenía la intención de evadir impuestos, conlleva el riesgo de que no se otorgue esta posibilidad en los casos en los que se aplican disposiciones contra el abuso, hecho que se considera no está en consonancia con el estándar mínimo de la Acción 14.

En definitiva, a la espera de que se modifiquen el RD 1764/2008 y el Decreto Foral 66/2014, los compromisos adquiridos por nuestras autoridades en aplicación de la Acción 14 del Plan BEPS, parecen ir cumpliéndose poco a poco.

[43] Lo que pudiera ser cuestionable para el caso de los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia al no haber aún desarrollado un reglamento que recoja la regulación de los PA.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, Iñaki, «Directiva (UE) 2017/1852: un nuevo paso para luchar contra la doble imposición dentro de la Unión Europea», *Forum fiscal,* n.º 236, 2017.

AZZY, John, «Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 52, n.º 8-9, 1998.

DOUMA, Sjoerd, «BEPS and European Union Law», *Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95.*

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, «Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición», Crónica Tributaria, núm. 133, 2009, p. 101 pp. 101-123.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús, «Acerca del procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 de 10 de octubre de 2017», Nueva Fiscalidad, n.º 4 octubre diciembre 2017, pp. 63-101.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «Sobre la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE (1)», *LA LEY Unión Europea* n.º 55, enero 2018

LUCHENA MOZO, Gracia *Procedimientos de resolución de controversias tributaria internacionales entre BEPS y la UE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

MARTHA, Rutsel Silvestre, The Jurisdiction to Tax in International Law, Kluwer, Deventer/Boston, 1989.

PISTONE, Pasquale, «La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional», Revista Derecho Tributario Global, n.º 1/2010.

RIBES RIBES, Aurora, *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

—, Capítulo IV: La resolución de conflictos hermenéuticos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional», *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003.

SAMPLON SALVADOR, Roser, «Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 11, 2016, pp. 10-17.

SERRANO ANTÓN, Fernando, «Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?», Quincena Fiscal n.º 7, 2005, pp. 33-37.

—, «De camino al arbitraje: ¿son los procedimientos de mutuo acuerdo más efectivos después de BEPS?», en ALMUDÍ CID, José Manuel; FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo Andrés (Directores) El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), G-20, y Unión Europea, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 411-436.

VAN DER BRUGEN, Edwin, «Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an International Tax Court?», Intertax, vol. 29, n.º 8-9, 2001, pp. 250-267.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El informe país por país: directrices de la OCDE y su implementación en los Territorios Históricos del País Vasco

Enrique SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO[1]
Asesor Fiscal en PwC Madrid
Doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia (Italia)

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LA OCDE Y EL INFORME PAÍS POR PAÍS. 2.1. El proyecto BEPS: problemática y objetivos. 2.2. La Acción 13 del proyecto BEPS y las nuevas recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia: el Country-by-Country Report o Informe país por país. 2.2.1. El informe país por país: objetivo y usos. 2.2.2. El informe país por país: sujetos obligados y plazos. 2.3. La Unión Europa y el informe país por país: la Directiva 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016. 2.4. El informe país por país: Conclusión preliminar. III. EL PAÍS VASCO Y EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL. IV. IMPLEMENTACIÓN DEL INFORME PAÍS POR PAÍS EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO. 4.1. Implementación normativa. 4.2. El informe país por país en las Normas Forales: regulación y contenido. 4.2.1. El apartado 10 del artículo 43 de las respectivas Normas Forales sobre el Impuesto sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos vascos. 4.2.2. Uso del informe país por país en los Territorios Históricos. 4.2.3. El modelo 231: Contenido y plazo de presentación. 4.2.4. Régimen sancionador. V. PROBLEMAS PRÁCTICOS. 5.1. Costes. 5.2. Confidencialidad. 5.3. Uso extralimitado de la información. 5.4. Incongruencia de la información. 5.5. Potencial violación del Derecho europeo. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

Resumen: Una de las medidas de la OCDE recientemente implementada en los ordenamientos fiscales de los Territorios Históricos vascos, Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, es el informe país por país. Medida que fue sugerida por la OCDE en la Acción 13 del proyecto BEPS y que a día de hoy se encuentra recogida en el Capítulo V de las recomendaciones en materia de precios de transferencia de 2017. Este informe supone la recopilación de información fiscal y contable consolidada de todas las entidades que forman el grupo multinacional. El informe país por país ha generado altos niveles de incertidumbre a nivel de los contribuyentes, múltiples problemas prácticos, así como alto costes de cumplimiento.

[1] Lo expuesto en el presente capítulo no constituye asesoramiento u opinión en nombre y representación de Landwell-PricewaterhouseCoopers Tax & Legal Services, S.L., sino meras opiniones del autor que suscribe.

El autor puede ser contactado mediante el correo electrónico: enrique.sanchez.de_castro@es.pwc.com

Palabras clave: Informe país por país, BEPS, Acción 13, Recomendaciones precios de transferencia 2017, Territorios Históricos, País Vasco.

Abstract: One of the OECD's measures already implemented in the tax systems of the three historic provinces within the Basque Country (Álava, Vizcaya and Guipúzcoa) is the country-by-country report. This measure was suggested by the OCDE in the Action 13 within project BEPS, nowadays also stated in the Chapter V of the 2017 transfer pricing guidelines. This report means the collection of consolidated tax and accounting information from all the entities setting up the multinational enterprise, the group. The country-by-country report has generated high level of uncertainty at the level of taxpayers, multiple practical problems, as well as high compliance cost.

Key words: Country by country report, BEPS, Action 13, 2017 Transfer pricing guidelines, historical territories, Basque Country.

I. INTRODUCCIÓN

La globalización y el desarrollo y consecución del mercado interior a nivel de la Unión Europea han cambiado por completo los modelos de negocio de todos aquellos operadores económicos con presencia y actividad internacional. En particular, estos modelos de negocio han pasado de ser de carácter doméstico, al estar centrados en una jurisdicción en particular, a ser globales al recaer sobre varias jurisdicciones, cubriendo operaciones entre entidades del mismo grupo a nivel internacional. Modelos de negocio que sin lugar a dudas han empleado, en ciertas ocasiones, estructuras o prácticas con las que erosionar las bases imponibles nacionales de las entidades que forman el grupo mediante el traslado, artificial y agresivo, de sus beneficios a través del pago de intereses financieros, cánones u honorarios de servicios que no responden a las reglas básicas de precios de transferencia.

Estos factores ponen en duda las normas y principios básicos, y tradicionales, en los que se sustenta la fiscalidad doméstica e internacional. El aspecto positivo es que favorece la internacionalización de la economía, permitiendo a los operadores económicos desarrollar sus actividades en cualquier rincón del mundo, pero la consecuencia inmediata ha sido la reducción de su carga impositiva mediante el traslado artificial de sus bases imponibles, limitando, por tanto, la capacidad recaudatoria de los Estados.

La crisis económica y financiera que hemos venido viviendo durante los últimos años ha sido el desencadenante para cuestionar la eficacia y transparencia de los sistemas fiscales nacionales, así como del orden fiscal internacional. La OCDE con su proyecto sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, BEPS, y la Unión Europea mediante la directiva sobre el intercambio automático de información fiscal[2], así como

[2] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

ISBN: 978-84-7777-556-0

con las directivas contra la elusión fiscal[3], han centrado sus esfuerzos en identificar lagunas, inconsistencias y contradicciones entre los ordenamientos fiscales domésticos y las normas sobre fiscalidad internacional con el fin de proponer medidas con las que lograr una tributación justa, o *fair taxation*, y una distribución justa y equitativa de la carga fiscal entre todos los operadores económicos. Garantizando, en todo momento, los estándares necesarios de seguridad jurídica.

En este contexto, la OCDE desarrolló un plan de acción en el seno del proyecto BEPS que culminó con 15 acciones en las que se recogen distintas recomendaciones y soluciones para acabar con las prácticas sobre erosión de bases imponibles mediante al traslado, artificial y agresivo, de beneficios.

En este sentido, el informe país por país se constituye como una de las recomendaciones recogida en la Acción 13 del proyecto BEPS. Recomendación que resultó apoyada, al igual que la mayoría de las propuestas de la OCDE en otras de sus acciones del proyecto, por la Unión Europea[4].

El presente capítulo se centra en el estudio y análisis del informe país por país según fue propuesto por la OCDE y según ha resultado implementado por los legisladores fiscales en cada uno de los Territorios Históricos vascos. Esta implementación representa que la propuesta de la OCDE ha pasado de ser una mera recomendación, a ser una realidad inmediata en los ordenamientos tributarios.

Con la implementación del informe país por país en los Territorios Históricos vascos, con efectos desde el 1 de enero de 2016, se refuerza el régimen de documentación en materia de precios de transferencia, exigiendo al contribuyente, grupos multinacionales, la preparación y presentación de un informe anual detallando información financiera y fiscal de todas las entidades y establecimientos permanentes que forman el grupo con independencia de la jurisdicción en la que sean residentes a efectos fiscales. Información que pretende mostrar la atribución global de sus ingresos e impuestos por jurisdicción fiscal. Se pretende dar información suficiente a las administraciones tributarias para permitirles identificar riesgos fiscales, principalmente en materia de precios de transferencia y prácticas agresivas sobre la erosión de bases imponibles, con el fin último de asegurar que los importes adecuados de impuestos son pagados en aquella jurisdicción, o jurisdicciones, donde los beneficios son generados o el valor es creado.

Como vemos, el informe país por país viene a incrementar los niveles o estándares de transparencia, al exigir mucha más información en términos tanto cualitativos como cuantitativos sobre el grupo multinacional. No obstante, debe tenerse en cuenta que

---

[3] Directiva (UE) 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior de 12 de julio de 2016; y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

[4] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Artículo 1.2.

el informe país por país no debe ser analizado de forma aislada, sino que se debe considerar junto al *local file* y *master file*, documentación propia y tradicional de precios de transferencia. Es por ello por lo que la OCDE habla ahora de un régimen de documentación de triple nivel.

Sin embargo, no todo son aspectos favorables y positivos. La primera de las consecuencias importantes es la transformación, directa e indirecta, que los modelos de negocio de los operadores económicos afectados por este tipo de medidas están sufriendo. Por otro lado, la elaboración y presentación del referido informe supone la incursión en una serie de costes de cumplimiento relevantes, costes directos como la necesidad de personal especializado, bases de datos y equipos informáticos, así como costes indirectos derivados del tiempo necesario para cumplir con tal obligación.

A lo largo de las próximas páginas analizaremos los aspectos clave del informe país por país según ha sido propuesto por la OCDE, tanto en la Acción 13 del proyecto BEPS como en el nuevo Capítulo V de sus recomendaciones sobre precios de transferencia. Continuaremos con el estudio de la implementación de este informe en los ordenamientos fiscales de los tres Territorios Históricos vascos. Afrontaremos, después, una serie de problemas prácticos que podrían surgir a la hora de preparar y elaborar el informe país por país. Por último, terminaremos exponiendo una serie de conclusiones y reflexiones finales.

II. LA OCDE Y EL INFORME PAÍS POR PAÍS

Uno de los temas de mayor relevancia e incidencia en materia de fiscalidad internacional y doméstica durante los últimos años ha sido todo lo referido al proyecto dirigido por la OCDE en materia de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, conocido por sus siglas en inglés *BEPS*, es decir, *base erosion and profit shifting*.

Con este proyecto la OCDE centra sus recursos materiales y personales en la identificación y análisis de prácticas fiscales, a nivel internacional, que pretenden erosionar las bases imponibles domésticas mediante el traslado de éstas, de los ingresos gravables, de jurisdicciones con una carga fiscal estándar a otras con una presión fiscal mucho más bajo o incluso nula.

En el presente epígrafe analizaremos brevemente el objetivo principal del proyecto BEPS y las medidas que la propia OCDE recomienda adoptar, prestando especial atención a la Acción 13 del proyecto, acción en la que se recoge como una de las medidas el informe país por país, núcleo esencial de este capítulo en lo que respecta a su implementación en la normativa fiscal de los Territorios Históricos vascos.

ISBN: 978-84-7777-556-0

2.1. El proyecto BEPS: problemática y objetivos

A día de hoy son muchos los artículos doctrinales que tratan, en rasgos generales, el fin y contenido del proyecto BEPS[5]. No obstante, expondremos a continuación unas breves líneas sobre los puntos clave de este proyecto que nos ayudaran a entender el fin del informe país por país.

El proyecto BEPS se estableció como un ambicioso proyecto liderado por la OCDE que se centra en la investigación e identificación de estructuras elusivas de impuestos, particularmente artificiales o agresivas, que pretenden trasladar los beneficios desde jurisdicciones con una alta carga fiscal hacia otras con una presión fiscal más baja o nula.

Al respecto, debemos referir las continuas afirmaciones procedentes de la OCDE que exponen que la problemática entorno a la fiscalidad internacional, y por ende sus efectos negativos en los sistemas tributarios de ciertos Estados, está en la debilidad de las normas fiscales al no responder a las exigencias de la realidad económica, de la globalización y de las nuevas tecnologías. Todo ello, junto a la competencia fiscal perjudicial llevada a cabo por ciertas jurisdicciones, lo que permite a los contribuyentes crear oportunidades para erosionar las bases imponibles de aquellas jurisdicciones en las que realizan su negocio o actividad económica mediante el traslado, en ciertas ocasiones artificial y agresivo, de aquellos ingresos gravables.

La fecha clave fue el 5 de octubre de 2015, momento en el que la OCDE presentó el resultado final del proyecto BEPS: un total de 15 acciones cuyas sugerencias y propuestas pretenden reforzar y mejorar la coherencia de las normas tributarias domésticas, los requisitos sobre sustancia y transparencia, así como la certeza fiscal.

El fin que fundamenta el informe país por país, como tendremos ocasión de ver a continuación, es el refuerzo de la transparencia en la fiscalidad internacional, cuya intención es asegurar la tributación de los ingresos, rentas o beneficios, en aquellas jurisdicciones en las que son generados, sea mediante el desarrollo de una actividad económica, como mediante la creación de valor.

De este modo, la OCDE pretende que el legislador tributario adopte todas o algunas de las recomendaciones recogidas en el proyecto BEPS con el fin de restaurar y retomar la confianza en el sistema, asegurando una tributación justa, o *fair taxation*, por parte de los operadores económicos, en especial los grupos multinacionales

2.2. La Acción 13 del proyecto BEPS y las nuevas recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia: el Contry-by-Country Report o Informe país por país

El fin de la Acción 13 incide directamente en el objetivo base del proyecto BEPS, garantizar que existe un vínculo coherente y realista entre las políticas de precios de transferencia y el lugar, o jurisdicción, en el que se crea valor o se desarrollan las actividades económicas de las que derivan los ingresos, rentas o benéficos de los contri-

[5] Entre otros: Schön, W. y Baker, P. (2015) Págs. 408-416; y Traversa, E. y Flamini, A. (2015). Págs. 396-407.

buyentes, evitando, por tanto, todo traslado artificial de aquéllos de jurisdicciones estándares, desde el punto de vista fiscal, a otras con una presión fiscal mucho más baja o nula. Esto se conseguiría mediante la mejora de la transparencia fiscal, objetivo que se aborda en la Acción 13 del proyecto BEPS. En ésta, la OCDE propone como solución un nuevo modelo o régimen de documentación de precios de transferencia estructurado en tres niveles de documentación: el *local file* o archivo local (información sobre las transacciones del contribuyente local), el *master file* o archivo maestro (información sobre todos los miembros del grupo) y el *country-by-country report* o informe país por país (información en materia de localización global de ingresos, ingresos pagados por jurisdicción e indicadores de localización de la actividad económica del grupo multinacional en cada una de las jurisdicciones en las que opera).

Esta propuesta también ha sido recopilada como nuevo Capítulo V de las Recomendaciones en materia de precios de transferencia del año 2017 elaboradas por la propia OCDE[6]. Capítulo que recoge exactamente aquello que la OCDE expuso y desarrolló en la Acción 13 del proyecto BEPS. A lo largo de este capítulo efectuaremos referencias cruzadas tanto al referido capítulo como a la Acción 13.

La necesidad última que justifica este régimen de documentación de tripe nivel es el desequilibrio, en cuanto a medios se refiere, entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Normalmente, la administración tributaria opera con una serie de recursos, materiales y personales, limitados si los comparamos con aquellos de los que disponen los contribuyentes, los grupos multinacionales en el caso que tratamos. En la práctica, la administración tributaria carece de información o documentación suficiente sobre los precios de transferencias establecidos para las operaciones intragrupo[7], precios en ciertas ocasiones no justificados y no ajustados a valor de mercado, permitiendo el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones más atractivas desde el punto de vista fiscal. Lo mismo ocurre con respecto a las políticas agresivas sobre asignación o atribución de ingresos entre las entidades del grupo.

Debido a esta falta de documentación por parte de las administraciones tributarias, así como al incremento en la complejidad de las transacciones intra-grupo, ha llevado a que éstas aumenten el escrutinio y análisis de las cuestiones entorno a los precios de transferencia, en la mayoría de los casos, mediante la legislación de reglas que incrementan los costes de cumplimiento por parte de los contribuyentes de forma no proporcional[8]. Se hace necesario la disponibilidad de una serie de recomendaciones con el fin de satisfacer el interés de la administración sin violar ninguno de los principios y derechos que protegen a contribuyente.

---

[6] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

[7] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.2.

[8] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.3.

ISBN: 978-84-7777-556-0

Dado este desequilibrio y los abusos que los grupos multinacionales sacan de ello, se plantea la necesidad de que las administraciones tributarias dispongan de información suficiente, relevante y fiable para valorar, con carácter previo a cualquier procedimiento de inspección o comprobación, si el contribuyente en cuestión representa algún riesgo en materia de precios de transferencias o en problemas sobre el traslado artificial o agresivo de beneficios[9]. Esta necesidad de las administraciones tributarias se percibe en mejor medida cuando la información podría localizarse en otras jurisdicciones en las que se localizan entidades filiales, jurisdicciones distintas a aquella en la que se efectúa la valoración de riesgos y la consiguiente comprobación o inspección. Por ello, las administraciones tributarias necesitarían obtener, de forma directa o mediante información compartida bajo los procedimientos de intercambio, la información que permita obtener una visión global del grupo desde una perspectiva económica y fiscal[10].

Al respecto surge, dentro de este nuevo régimen de documentación de triple nivel, el informe país por país. El objetivo de este informe es recoger información fiscal agregada referida a la distribución global de ingresos, impuestos pagados y ciertos indicadores sobre la localización de actividad económica entre jurisdicciones fiscales en las que el grupo multinacional opera, sea mediante entidades como mediante establecimientos permanentes.

Se pretende que el informe país por país garantice que el contribuyente: i) cumple con el principio de plena competencia y con las obligaciones documentales entorno a precios de transferencia; ii) facilite a la Administración tributaria valorar los riesgos relacionados con precios de transferencias y cuestiones entorno a la erosión de bases imponibles en general (agresividad y artificialidad fiscal) de forma eficiente; y iii) ponga a su disposición información útil y suficiente en la referida materia que permita valorar si procede o no comenzar una inspección o comprobación sobre los riesgos identificados[11], centrándose en los casos y asuntos más importantes y críticos, ya sea por la temática como por los importes en juego.

Por lo tanto, un empleo inteligente de la información contenida en el informe país por país de forma conjunta con el *local file* y *master file* permitiría a la Administración tributaria valorar en mejor medida los riesgos fiscales del contribuyente, centrando sus esfuerzos y medios materiales y personales de una forma más eficiente[12].

---

[9] OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. Pág. 13, párrafos 10 y 11.

[10] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.15.

[11] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.6.

[12] Huidobro Arreba, I. (2016). Pág. 18.

2.2.1. El informe país por país: objetivo y usos

Sin entrar en detalle del contenido específico del informe país por país, lo trataremos en el próximo epígrafe, expondremos ahora el objeto y uso que se le pretende dar.

El objetivo del informe país por país es obligar a los grupos multinacionales, bajo su ámbito de aplicación, a informar anualmente a las administraciones tributarias de las jurisdicciones en las que todas sus entidades, tanto la matriz como las filiales, operan directa o indirectamente[13]. Bajo esta obligación informativa, los grupos multinacionales deberán desglosar aspectos como: el volumen de operaciones, la renta neta obtenida, los impuestos devengados, los impuestos pagados, el capital empleado, activos tangibles, los beneficios acumulados, número de empleados y la identificación de la jurisdicción fiscal y actividades principales de todas y cada una de las entidades, o establecimientos permanentes, que constituyen el grupo, con independencia del volumen de operaciones o tamaño del negocio o actividad económica de aquéllas[14].

Como vemos, el objetivo principal no es otro que recopilar información económica y fiscal de las entidades que forman el grupo. Se percibe, por tanto, el elemento transfronterizo de este informe. Para que despliegue toda su eficacia será necesario que todas las jurisdicciones que se vean afectadas por la información recopilada tengan acceso a éste. Es por ello por lo que la OCDE establece la necesidad de intercambiar el informe país por país entre las jurisdicciones involucradas de una forma automática. Las vías de las que se dispondría para lograr tal intercambio serían: el convenio multilateral en materia de asistencia administrativa en asuntos fiscales, los convenios bilaterales y los acuerdos específicos de intercambio de información[15].

En lo que respecta al uso que se le debería dar al informe país por país, y a la información en él recogida, reconocemos que se constituye como el epicentro de la problemática y de su rechazo. Los abusos o empleos excesivos que pueden surgir de su uso, en especial por parte de las autoridades tributarias, así como las potenciales violaciones de la confidencialidad y secreto por parte tanto de empleados públicos como de terceros ajenos, podrían derivar en grandes y graves perjuicios para el grupo.

La OCDE insiste en que se debe asegurar un uso adecuado, respetando las exigencias de confidencialidad y consistencia, centrando el empleo del informe en la valoración de riesgos en materia de precios de transferencia y en otras cuestiones re-

---

[13] OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. Págs. 9 y 18.

[14] OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. Pág. 17, párrafo 34.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5. 24.

[15] El Derecho europeo también favorece este aspecto mediante la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

ISBN: 978-84-7777-556-0

lacionadas con la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, en otras palabras, estructuras agresivas[16].

Pese al nerviosismo e incertidumbre en torno al uso abusivo y extralimitado del informe país por país, la OCDE deja claro que éste no debe ser utilizado como sustituto de los detallados análisis de precios de transferencia sobre transacciones individuales y de sus precios. Un completo análisis funcional y de comparabilidad son siempre necesarios a tal efecto[17]. La información recopilada en el informe no se constituye como evidencia suficiente y conclusiva con la que determinar si los precios de transferencia son o no apropiados. Por lo tanto, esta información, y el informe en general, no debe ser usada por las autoridades tributarias para efectuar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia que se pudieran basar en un global *formulary apportionment*[18]. Si se permitiría, en cambio, su uso para plantear comprobaciones o inspecciones fiscales o como base para hacer preguntas o indagaciones adicionales sobre los acuerdos de precios de transferencia del grupo u otros asuntos fiscales en el curso de aquéllas[19].

La cuestión que debemos plantearnos, y que por el momento quedará abierta, es ¿seguirán las autoridades tributarias esta recomendación? Lo único que podemos anticipar al respecto es que lo iremos viendo con la práctica y el día a día.

2.2.2. El informe país por país: sujetos obligados y plazos

En rasgos generales, la OCDE sugiere a los Estados imponer la obligación de formalizar y presentar el informe país por país a los grupos multinacionales con unos ingresos

---

[16] El hecho de extender el uso del informe país por país de la identificación de riesgos en materia de precios de transferencia a identificar otros en materia de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, de forma genérica, se debe a la presunción general acerca de que los grupos multinacionales tienen una tendencia a trasladar sus beneficios de jurisdicciones con una alta presión fiscal a otras con una presión mucho menor o nula, dejando en aquellas primeras los gastos y pérdidas. Según la OCDE, algunas de las vías con las que se logran bajas cotas de tributación son mediante el empleo establecimientos permanentes en jurisdicciones de baja tributación o con regímenes fiscales territoriales, o basados en la exención como método para evitar la doble imposición; entidades hibridas; instrumentos financieros híbridos; entidades *conduit*; uso de derivados para evitar las retenciones fiscales; y mediante el traslado de beneficios mediante el empleo de instrumentos con los que jugar con precios de transferencia en intangibles. Véase, OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafos 8, 11, 14-15.

También se permitiría su empleo a efectos estadísticos o de análisis económico

[17] El informe país por país no guarda semejanza alguna con la documentación tradicional de precios de transferencia, como sería el contexto y justificación de las transacciones; el análisis sobre la adecuación al principio *arm's length* de las operaciones vinculadas; y el análisis funcional y de comparabilidad detallado a tales efectos.

[18] Recordemos que la OCDE no es partidaria del método *apportionment*, así lo expresa en distintos puntos de sus recomendaciones en precios de transferencia. OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Capítulo I. No obstante, y como exponemos en las conclusiones, el informe país por país podría ser la antesala al método *apportionment*.

[19] OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafo 6.

globales y consolidados, a nivel de grupo, superiores a 750 millones de euros, o el importe equivalente en la divisa nacional que corresponda al Estado en el que se localice la entidad matriz última del grupo[20].

La OCDE expone que el establecer como límite los 750 millones de euros garantizaría, en cierto modo, cumplir con el requisito de proporcionalidad, ya que el peso material y temporal que conllevaría la elaboración y presentación del referido informe recaería, en particular, en el 15-10% de los grupos multinacionales mundiales, por lo que el resto estaría, en principio, exonerado de la misma. Del mismo modo, expone que los grupos multinacionales cubiertos por tal obligación representarían, al menos, el 90% de los ingresos empresariales mundiales[21], cubriendo, por tanto, la mayor parte de los ingresos que podrían verse inmiscuidos en políticas de precios de transferencia o estructuras agresivas con las que proceder a la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

Como vemos, el límite de 750 millones de euros se establece como una exoneración en la elaboración y presentación de este informe, es decir, todos los grupos multinacional con unos ingresos inferiores a tal importe no estaría cubiertos por el ámbito personal del informe país por país.

Debemos reconocer que, en principio, la mayoría de los Estados que a día de hoy han procedido a la legislación e implementación a nivel doméstico del referido informe han aceptado la recomendación de la OCDE expuesta en el párrafo anterior. No obstante, deberemos esperar a los resultados prácticos para ver si ésta se mantiene o bien si el límite se modifica a la baja o al alza. El punto clave será la revisión global de los regímenes sobre el informe país por país que tendrá lugar a lo largo del año 2020[22], revisión en la que también se considerará si información adicional, o diferente, debería ser incluida.

La OCDE es consciente del riesgo que podría existir entorno a ciertos Estados. Éstos, principalmente Estados caracterizados por sus políticas fiscales centradas en la atracción de contribuyentes extranjeros, podrían adoptar exenciones o límites adicionales para excluir a ciertos grupos de la elaboración y presentación del informe país por país, como podrían ser exclusiones o exenciones en base al sector industrial al que pertenezcan, exenciones genéricas para fondos de inversión privada y *hedge funds*, exenciones para entidades públicas, etc.[23].

Una vez expuesto el límite en materia del ámbito personal del informe país por país, queda claro que todas las sociedades, así como establecimientos permanentes,

---

[20] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.52.

[21] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafos 5.52 y 5.53.

[22] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.54.

[23] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.55.

ISBN: 978-84-7777-556-0

que forme parte del grupo deberán contribuir a la recopilación de información y elaboración del informe. No obstante, cabría preguntarse qué sociedad, de todas las que constituyen el grupo multinacional, sería la obliga a presentar el informe país por país. Al respecto, la OCDE ha sugerido que ésta fuera la entidad matriz última del grupo, es decir, la sociedad de cabecera principal. Será ésta quien deba presentar, en su jurisdicción de residencia fiscal, el informe. Por lo que la autoridad fiscal competente de aquella jurisdicción será la obligada a intercambiar automáticamente el informe y la información en él recogida con el resto de jurisdicciones en las que las otras entidades, y establecimientos del grupo, son residentes a efectos fiscales.

No obstante, la OCDE, anticipándose a potenciales implementaciones no en línea o incoherentes con sus sugerencias, ha establecido un mecanismo de recopilación e intercambio alternativo en el caso en el que la jurisdicción en la que se encontrase la entidad última del grupo con la obligación en cuestión fallara bien: a) por no requerirse el informe país por país a aquella entidad matriz última del grupo; b) porque la autoridad tributaria competente no haya acordado o establecido el intercambio del informe país por país en el momento justo bajo los actuales acuerdos internacionales entre jurisdicciones; o, bien, c) porque hubiera un fallo en el intercambio de información con la jurisdicción o jurisdicciones en cuestión después de haberlo acordado. Ante tal supuesto, la OCDE prevé un mecanismo secundario con el que suplir la deficiencia anterior. Este mecanismo establece dos opciones: i) una presentación local del informe; o ii) elaboración y presentación del informe por parte de un miembro del grupo multinacional que sería designado para actuar en nombre y en lugar de la última entidad matriz que no resultó obligada en base a su legislación doméstica. Ante estas dos situaciones, se garantizaría el intercambio automático del informe con las autoridades de las jurisdicciones involucradas por parte de la autoridad fiscal de la jurisdicción de residencia de la entidad obligada como resultado de la aplicación del mecanismo secundario[24].

En lo que respecta al año fiscal en el que el primer informe país por país aplicaría, la OCDE sugirió que éste fuera el año fiscal comenzado en la fecha o desde el día 1 de enero de 2016. Por lo que, si consideramos el plazo sugerido de recopilación de información y preparación del informe de 12 meses, el primer informe país por país se habría requerido el 31 de diciembre de 2017, considerando, claro está, que el año fiscal del grupo en particular hubiera terminado el 31 de diciembre de 2016. De no ser así, el plazo de doce meses habría terminado desde el día siguiente al día en el que hubiera terminado el año fiscal 2016[25].

---

[24] OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafo 60.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.60.

[25] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.50.

A día de hoy, los Estados que ya han incorporado en sus legislaciones nacionales la obligación de formalizar y presentar el informe país por país han requerido éste en los plazos y fecha propuesta por la OCDE.

2.3. La Unión Europea y el informe país por país: la Directiva 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016

La Unión Europea se ha hecho eco de la importancia de la lucha contra la elusión fiscal agresiva a nivel internacional. Tan es así que, ha reconocido la labor efectuada por la OCDE en su proyecto BEPS.

En lo que respecta al informe país por país, la Unión Europea adopta y subscribe el mismo enfoque que la OCDE, aceptando y avalando su propuesta, tanto en los sujetos obligados[26], en el contenido del informe[27], como en los usos permitidos y en los fines perseguidos[28].

En particular, reconoce, al igual que la OCDE, la necesidad de las autoridades tributarias de los Estados miembros de obtener información, exhaustiva y pertinente, sobre los grupos multinacionales, ya que éstos tienen una alta posibilidad de efectuar prácticas constitutivas de planificación fiscal agresiva. En particular, señala, una vez más, la necesidad de poner a disposición de las autoridades tributarias información sobre su estructura, política de precios de transferencia e información contable y fiscal, con la que permitir a aquellas autoridades identificar los riesgos referidos a precios de transferencia o de erosión de bases imponibles en general, mediante un empleo eficiente de los recursos públicos[29].

La referida Directiva continúa exponiendo que el intercambio automático de información es una herramienta importante con la que apoyar el incremento de los niveles de transparencia que se esperan lograr con este informe[30]. Como vimos anteriormente, la OCDE propone una serie de vías o mecanismos con los que proceder al intercambio de información entre las jurisdicciones. En este sentido, la Unión Europea

---

[26] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Artículo 1.2.

[27] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Artículo 1.2.

[28] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Artículo 1.3. Los usos, al igual que estableció la OCDE se limitan a la identificación y evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia y en materia de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, así como para elaborar análisis económicos y estadísticos.

[29] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Considerandos 3, 6 y 7.

[30] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Considerando 1 y 2.

ISBN: 978-84-7777-556-0

refuerza este aspecto mediante la modificación de la Directiva 2011/16/EU, sobre intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo el intercambio automático y obligatorio del informe país por país[31].

La Directiva expone también que, el intercambio de la información contenida en el informe país por país se efectuará mediante la elaboración y presentación del formulario normalizado según se adjunta en ésta[32]. Formulario exactamente idéntico al propuesto por la OCDE en su Acción 13 del proyecto BEPS.

Este formulario ha tenido especial incidencia en los Territorios Históricos, al igual que a nivel estatal, con la aprobación del modelo 231. Modelo que analizaremos a lo largo de los próximos epígrafes.

2.4. El informe país por país: Conclusión preliminar

De todo lo expuesto hasta ahora podemos concluir que, el informe país por país fija un desglose de cierta información de carácter económico y fiscal del grupo multinacional en cuestión, cubriendo todas y cada una de las jurisdicciones en las que éste desarrolla su actividad o tiene presencia mediante entidades o sociedades, así como establecimientos permanentes.

Gracias a este informe, las administraciones tributarias obtendrán una información general sobre el lugar en el que las multinacionales efectúan sus actividades económicas, donde generan sus ingresos y rentas, y donde declaran y pagan impuestos. Permitiéndolas, por tanto, identificar y evaluar riesgos en materia de precios de transferencia y conductas tendentes a la erosión de bases imponibles. Debemos tener claro que el informe país por país permite, en cierta medida, conocer en mejor medida la cadena de valor en la que se justifican los incrementos y reducciones de valor, o precio, de las operaciones vinculadas, así como las estructuras y transacciones con impacto fiscal.

III. EL PAÍS VASCO Y EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

El epicentro de este capítulo es la implementación del informe país por país en los Territorios Históricos del País Vasco. La cuestión que nos debemos plantear es, ¿Existe algún tipo de sometimiento o vinculación, directo o indirecto, de los sistemas fiscales de los Territorios Históricos vascos al Derecho supranacional, entendamos derecho fiscal internacional, en particular los tratados para evitar la doble imposición suscritos y ratificados por España, y Derecho europeo? La respuesta a esta pregunta nos permitiría entender en qué medida las autoridades del País Vasco tiene facultades para implementar el referido informe.

---

[31] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Considerando 12 y artículo 8.

[32] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Artículo 1.4.

Para dar respuesta debe determinarse si el Concierto Económico vasco reconoce a las instituciones vascas[33], entendamos autoridades fiscales propias de cada uno de los tres Territorios Históricos, suficientes niveles de competencia en materia fiscal que les permita adecuarse a la situación y necesidades actuales que la fiscalidad doméstica e internacional requieren[34]. Planteamiento que responde a la necesidad de garantizar que las haciendas vascas puedan desempeñar su papel en los foros supranacionales y adoptar las medidas necesarias con las que proteger sus arcas públicas.

Al respecto, el artículo 1.1 del Concierto Económico vasco establece «Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario». Esta competencia fiscal exclusiva se centra, en especial, en fiscalidad directa, fiscalidad que resulta ser el ojo del huracán a nivel de la OCDE y de la UE. Por lo tanto, el Concierto estaría reconociendo la facultad de los Territorios Históricos de participar en los referidos foros supranacionales mediante la implementación de las medidas y propuestas en aquéllos debatidas y adoptadas.

Sin embargo, tal habilitación competencial no es absoluta, sino que se encuentra limitada. Estas limitaciones estarían establecidas en el artículo 2 del Concierto Económico. Las limitaciones con potencial impacto sobre la capacidad de participar en los foros supranacionales y de implementar las propuestas allí adoptadas en sus sistemas tributarios son:

1. El respeto del principio de solidaridad en los términos establecidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía;
2. La estructura general impositiva del Estado;
3. La coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, según lo establecido en las normas del Concierto económico;
4. El sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que se adhiriese;
5. El sometimiento a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

De lo expuesto se observa que, las autoridades fiscales vascas tendrían competencias plenas para implementar en sus respectivos territorios el informe país por país. Las autoridades fiscales vascas disponen de ciertas competencias en materia de fiscalidad doméstica e internacional, competencia cuyo nivel ha sido puesto en duda[35]. No obstante, en el presente capítulo no entraremos a valorar si los niveles competencia-

[33] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[34] Rubí Cassinello, J. y Martínez Bárbara, G. (2015). Pág. 314".

[35] No entramos a valorar la suficiencia del nivel de participación en los foros supranacionales, i.e. EU y OCDE, por parte de las autoridades fiscales de los Territorios Históricos. Se trata de un tema interesante y objeto de discusión. Véase, entre otros, Martínez Bárbara, G (2013). Pág. 108.

ISBN: 978-84-7777-556-0

les vascos en la materia son suficientes como para afrontar las exigencias derivadas de la nueva realidad tributaria.

La facultad de implementar el informe país por país no entra en confrontación con ninguna de las limitaciones expuestas en el artículo 2 del Concierto Económico, al contrario, las respeta y refuerza. Con la implementación del informe país por país en los regímenes tributarios de los Territorios Históricos, las autoridades tributarias estarían participando directamente, junto al Estado español, en la coordinación y armonización fiscal, así como en el cumplimiento de los dispuesto en normativa armonizadora europea[36].

En el epígrafe siguiente analizaremos como han implementado las autoridades de los tres Territorios Históricos el informe país por país. Esta implementación muestra el interés de las autoridades vascas de participar de una forma activa en los foros supranacionales y en la trasposición o implementación de las recomendaciones o propuestas en ellos debatidas y adoptadas, al igual que el respeto hacia el resto de administraciones o gobiernos participantes. Los temas allí tratados y las propuestas adoptadas indicen directamente en el contenido del Concierto Económico[37], así como en la normativa local.

IV. IMPLEMENTACIÓN DEL INFORME PAÍS POR PAÍS EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

A día de hoy, muchas de las recomendaciones derivadas del proyecto BEPS, la gran mayoría ya recogidas en el nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de 2017 de la OCDE y en las nuevas recomendaciones en materia de precios de transferencia, han sido incorporadas en los sistemas tributarios nacionales.

En lo que respecta a la implementación del informe país por país, ésta ha tenido lugar a nivel de los Estados que forman la OCDE y el G20, incluyendo, también, a otros Estados no miembros de tales organizaciones. Al respecto, los Territorios Históricos del País Vasco no se han quedado atrás, éstos han procedido a implementar el informe país por país con efectos desde el 1 de enero de 2016, adoptando el régimen triple de documentación propuesto por la OCDE. El uso de la habilitación competencial en materia de fiscalidad directa que referíamos con anterioridad pone de manifiesto que los Territorios Históricos no son ajenos a la situación actual de la fiscalidad doméstica e internacional, son plenamente conscientes de la problemática analizada por las organizaciones supranacionales, OCDE y Unión Europea, en sus respectivos foros.

La implementación por parte de las autoridades vascas responde al llamamiento efectuado por la propia OCDE hacia una implementación común, efectiva y consis-

[36] En particular, la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Considerando 12 y artículo 8.

[37] Rubí Cassinello, J. y Martínez Bárbara, G. (2015). Pág. 332.

tente entre las jurisdicciones interesadas, con el fin de garantizar la consecución de sus objetivos con efectividad[38].

4.1. Implementación normativa

Al igual que lo sucedido a nivel estatal mediante la normativa propia de Derecho común, en los mismos términos, pero con un cierto retraso, la normativa vasca también ha resultado modificada para incluir las recomendaciones en materia de BEPS, en particular aquella para reforzar los niveles de trasparencia fiscal internacional, el informe país por país o *country by country reporting*.

El informe país por país ha sido introducido en cada uno de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a través de los siguientes instrumentos legales[39].

En Guipúzcoa, mediante la Norma Foral 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE, así como a directivas y sentencias de la Unión Europea.

En Vizcaya a través de la Norma Foral 5/2016, de 20 de junio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria.

Por último, en Álava, por medio del Decreto Normativo de urgencia Fiscal núm. 3/2016, de 19 de julio, por el que se incorporan en el ordenamiento tributario foral diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de directivas de la Unión Europea, convalidado por la Norma Foral núm. 10/2016, de 2 de agosto.

Todas estas disposiciones comparten, en mayor o menor medida, las razones que llevan a la implementación del informe país por país en los Territorios Históricos. Estas razones o justificaciones no son otras que: adecuar los ordenamientos tributarios forales, en particular la regulación sobre el Impuesto sobre Sociedades, a las últimas recomendaciones y propuestas de la OCDE derivadas de su plan de acción BEPS, con el fin de luchar de forma efectiva contra el fraude fiscal tanto a nivel doméstico como internacional. Estas recomendaciones y propuestas se prevé que jueguen un papel importante en la detección y represión de riesgos en materia de fraude fiscal.

Todas estas normas reconocen el carácter trascendental, a nivel internacional, del tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas y, por ende, de los precios de transferencia. Son conscientes de que las disposiciones o preceptos dedicados a esta mate-

---

[38] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.48.

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. Pág. 20, párrafo 48.

[39] Téngase en cuenta que la implementación del informe país por país en los Territorios Históricos vascos tuvo lugar a finales del 2016, fecha en la que las nuevas recomendaciones de 2017 en materia de precios de transferencia elaboradas por la OCDE no habían sido publicadas aún. Esto quiere decir que las autoridades vascas siguieron la propuesta de la OCDE en su Acción 13 del Proyecto BEPS. No obstante, el contenido actual de aquellas recomendaciones en materia de precios de transferencia es idéntico a lo recogido en la Acción 13.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ria en las normativas forales sobre el Impuesto sobre Sociedades deben adaptarse a las últimas recomendaciones de la OCDE en la materia, recomendaciones que, como ya expusimos, fueron recogidas, en una primera fase en la Acción 13 del proyecto BEPS de la OCDE, para después dar una nueva redacción al Capítulo V de las Recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Las autoridades vascas han actuado con cierta premura. La entrada en vigor del informe país por país debía efectuarse en la mayor brevedad posible con la finalidad de alinearse con las medidas adoptadas por otros Estados para facilitar el intercambio de información, dado el carácter fundamental de tal informe a la hora de analizar, detectar y reprimir fraudes en materia de fiscalidad internacional, en particular en materia de precios de transferencia y otros riesgos relacionados con las prácticas agresivas sobre el traslado de beneficios y la erosión de bases imponibles.

4.2. El informe país por país en las Normas Forales: regulación y contenido

Las normas que citamos en el epígrafe anterior modifican el precepto relativo a la documentación en materia de precios transferencia de las normas forales que regulan el Impuesto sobre sociedades en los tres Territorios Históricos.

En lo que respecta al territorio foral de Álava se modifica la Norma Foral 31/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, añadiendo dos nuevos apartados al artículo 43, en particular el apartado diez y once.

En el mismo sentido, en el territorio foral de Vizcaya, se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, añadiendo los nuevos apartados diez y once al artículo 43.

Por último, en el territorio foral de Guipúzcoa, se modifica la Norma Foral 12/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, introduciendo dos nuevos apartados, el diez y el once, en el artículo 43.

Como podemos observar, la reforma legislativa efectuada en los tres territorios históricos se efectúa de forma idéntica. Se modifica el precepto relativo a la documentación exigible en operaciones vinculadas, introduciendo dos nuevos apartados, el apartado 10 recogiendo lo que podemos denominar ámbito personal y la obligación de elaborar y presentar el informe país por país, y el apartado 11 englobando el contenido de este informe.

Veamos ahora, con más nivel de detalle, el contenido y carácter de este informe, efectuando una comparación entre lo regulado e implementado en las normas forales con aquello recomendado, tanto a nivel del proyecto BEPS como conforme al contenido del nuevo Capítulo V de las recomendaciones en materia de precios de transferencia.

4.2.1. El apartado 10 del artículo 43 de las respectivas Normas Forales sobre el Impuesto sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos vascos.

Si analizamos el nuevo apartado 10 del artículo 43 de las referidas normas forales sobre el Impuesto sobre Sociedades en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, podemos observar que su contenido resulta ser idéntico.

Éstas establecen que, las entidades residentes que califiquen como entidades dominantes de un grupo a efectos de precios de transferencia, siempre que no sean dependientes de otra entidad residente o no residente, tendrán la obligación de elaborar y presentar el informe país por país.

Una de las curiosidades que surgen a la hora de comparar el cuerpo normativo de estas tres normas forales es que a la hora de delimitar lo que se entiende por grupo de entidades a efectos del informe país por país, la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades de Álava se refiere a lo expuesto en el artículo 42.3 de la norma, precepto que trata, en concreto, sobre las normas generales que rigen la delimitación de entidades o personas vinculadas en materia de precios de transferencias y sobre las normas que delimitan cuando existiría un grupo a tales efectos.

En cambio, las normas forales que rigen el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos de Guipúzcoa y Vizcaya exponen en sus respectivos artículos 43.10 que para la delimitación o definición de grupo se debería atender a lo establecido en el apartado tres del mismo artículo, es decir, del artículo 43. Apartado que trata, en cambio, sobre el contenido de uno de los documentos propios y exigibles en caso de operaciones vinculadas, la documentación referida al grupo, también conocido como el *master file*. Entendemos que se trata de un error y que la remisión que debería efectuar la norma sería al artículo 42.3, precepto centrado, en particular, en la delimitación de las personas o entidades vinculadas y en la delimitación del grupo a efectos de precios de transferencia.

En este sentido, el artículo 42.3 de las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades establecen que, por grupo de sociedad se debería entender aquella situación en la que una entidad ostente o pueda ostentar el control de una u otras entidades según los parámetros y requisitos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, independiente de su lugar de residencia y de su obligación de formular y presentar cuentas anuales consolidadas. El artículo 42 del Código de Comercio establece que existiría un grupo societario cuando «[…] una sociedad ostenta o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otro u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificaría como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) posea la mayoría de los derechos de voto; b) tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; c) pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto; d) haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado […]».

ISBN: 978-84-7777-556-0

Por lo tanto, a la hora de aplicar del artículo 43.10 de las Normas Forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades, se debería determinar, en base al artículo 42 del Código de Comercio, si la entidad, residente fiscal en alguno de estos territorios, se constituye como entidad parte de un grupo y, a su vez, si está se establece como la sociedad dominante última de éste[40] o, por el contrario, como sociedad dominada y, por ende, meramente integrante del grupo. La calificación como entidad dominante o dependiente resulta de suma importancia. El artículo 43.10 de las normas referidas no sólo impone la obligación directa a las entidades residente y dominantes de un grupo de entidades a efectos de precios de transferencia a elaborar y presentar el referido informe. Igualmente, impone la obligación a las entidades residentes que formen parte de un grupo, a estos efectos, a comunicar a la administración tributaria vasca competente la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar y presentar el informe país por país. Comunicación que deberá tener lugar antes del fin del año fiscal al que se refiera tal información.

Por otro lado, estas normas, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, recogen aquel mecanismo secundario con el que extender la obligación de elaborar el informe país por país a entidades residentes dependientes, directa o indirectamente, de una entidad dominante del grupo no residente, o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, cuando se den alguna de las siguientes condiciones:

a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información;
b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado [apartado 10 del artículo 43 de la norma correspondiente] respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal;
c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente;
d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

Esta medida alternativa persigue garantizar la elaboración e intercambio del informe país por país cuando se den las circunstancias antes referidas. En particular, cuando la entidad matriz última del grupo no tenga la obligación de elaborar y presentar el referido informe en su Estado de residencia o, cuando estando obligada a elaborarlo y presentarlo, hubiera problemas para lograr su intercambio con el resto de jurisdicciones interesadas.

[40] Requeriría a su vez no ser dependiente de ninguna otra entidad, sea residente o no residente.

Al igual que sugiere la OCDE, la obligación de elaborar y presentar el informe país por país no es genérica, sino que, como establecen los artículos 43.11 de las normas forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades en los distintos Territorios Históricos, ésta recaerá, exclusivamente, en las entidades obligadas a presentar el informe cuando el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que forman el grupo resulte, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo objeto del informe, al menos igual a 750 millones de euros.

En lo que respecta al contenido, tenemos que reconocer que el artículo 43.11 de las normas forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades es completamente idéntico al propuesto por la OCDE, recogiendo exactamente el mismo tipo de información y especificando que ésta deberá estar en euros. El artículo 43.11 establece que el informe país por país recogerá, de forma agregada y país por país, la siguiente información:

a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo;
c) Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas;
d) Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones;
e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del período impositivo;
f) Plantilla media;
g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito;
h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas;
i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

No hay mucho más que decir al respecto. En la delimitación de la definición y contenido de cada uno de los conjuntos de información antes referidos se deberá atender a lo expuesto por la OCDE en sus recomendaciones, sea en la Acción 13 del proyecto BEPS, como en las nuevas directrices en materia de precios de transferencia[41].

4.2.2. Uso del Informe país por país en los Territorios Históricos

Por lo que respecta al uso o usos que se le debe dar al informe país por país en los tres Territorios Históricos vascos, reconocemos que, aunque la normativa foral no lo refiera expresamente en su articulado, si atendemos a la exposición de motivos de

[41] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Capítulo V.

ISBN: 978-84-7777-556-0

las disposiciones forales que modifican la Norma Foral en materia de Impuesto sobre Sociedades del correspondiente territorio foral, vemos como el objetivo y uso del informe país por país, y de la información contenida en éste, estaría limitado a la identificación y análisis de riesgos en materia de precios de transferencia, sin que se pudiera utilizar para efectuar ajustes valorativos en tal materia. Por lo tanto, se seguirían, en principio, las recomendaciones de la OCDE al respecto.

4.2.3. El modelo 231: contenido y plazo de presentación

Como consecuencia de la modificación normativa efectuada por las normas forales que modificaron los Impuestos sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos mediante la introducción del apartado diez y once en el artículo 43 de las respectivas normas forales, se hizo necesario la aprobación del modelo 231 con el que facilitar la presentación del informe país por país, así como las condiciones generales para su presentación telemática.

El nuevo apartado diez del artículo 43 de las normas forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades establece una habilitación para desarrollar, vía reglamento, la forma y el plazo de presentación del informe país por país. En este sentido, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de Álava[42], Guipúzcoa[43] y Vizcaya[44] establecen, en su nuevo artículo sobre la obligación información país por país, que el diputado competente en el territorio foral en cuestión deberá aprobar el modelo de declaración que deberá presentarse para cumplir con la obligación de información país por país establecida en el citado artículo 43.10 de la Norma Foral sobre el Impuesto sobre Sociedades en cuestión.

En este sentido, la Orden Foral 41/2017, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país para el territorio de Guipúzcoa; la Orden Foral 583/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de octubre, de aprobación del modelo 231 de declaración de información país por país para el territorio de Álava; y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país para el territorio foral de Vizcaya, apoyándose en la habilitación competencial recogida en los Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades del territorio foral en cuestión, aprueban el modelo 231 mediante el cual se recopilará y declarará la información que conforma el informe país por país.

Las tres órdenes forales que referíamos anteriormente se fundamentan, además de en las disposiciones reglamentarias de las que traen causa, en la Directiva (UE)

---

[42] Decreto Foral 41/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en el territorio de Álava, artículo 21 bis sobre la *Obligación de información país por país*.

[43] Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en el territorio de Guipúzcoa, artículo 20 bis sobre la *Obligación de información país por país*.

[44] Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para el territorio de Vizcaya, artículo 21 bis sobre *Información país por país.*

2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, estableciendo la obligatoriedad del intercambio automático del informe país por país entre las autoridades tributarias de los Estados miembros en los que el grupo, obligado a la elaboración y presentación de éste, tiene presencia sea a través de entidades o establecimientos permanentes. La extensión del intercambio automático al informe país por país supone un paso más de las administraciones tributarias de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad internacional y en la lucha contra la elusión y fraude fiscal.

Por lo que respecta a la estructura del modelo 231, éste se divide en dos partes, una parte general y una parte especial conformada por dos tablas que vendrían a replicar el formulario propuesto por la OCDE y por la UE.

La parte general cubre aspectos básicos como la identificación de la entidad que presenta el informe país por país y la información del grupo.

Por lo que respecta a la identificación de la entidad que presenta el informe, se deberá incluir su denominación social, el número de identificación fiscal y el código de provincia, así como la condición por la que presenta el informe pudiendo elegir entre matriz, entidad subrogada y entidad constituida[45].

Sobre la información de grupo, se debe incluir información básica como la denominación o nombre del grupo multinacional, la denominación social de la entidad matriz, el número de identificación fiscal de la entidad matriz y el país de residencia a efectos fiscales.

En lo que respecta a la parte especial, la primera de las tablas se centra en la visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal. En especial se deberá incluir información, jurisdicción a jurisdicción, sobre:

- La jurisdicción fiscal en la que reside la entidad o el establecimiento permanente en cuestión.
- Ingresos brutos, diferenciando entre los ingresos recibidos de terceras partes o partes no vinculadas, aquellos procedentes de entidades vinculadas y el total, es decir, englobando ambos.
- Resultados, beneficios o pérdidas, antes de impuestos sobre sociedades, o impuestos de naturaleza análoga.

[45] Recordemos que la obligatoriedad de presentar el informe país por país recae sobre la entidad matriz última del grupo, o bien sobre una entidad que, sin ser la entidad matriz última, resulte designada como entidad obligada a tales efectos por parte de la entidad dominante; cuando no exista obligación de preparar y presentar el informe en la jurisdicción de residencia de la entidad matriz última; cuando no exista un acuerdo de intercambio automático de información que cubra este informe con el país o territorio en el que resida fiscalmente la entidad dominante; o bien, cuando, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información que cubriera el informe país por país, se hubiera producido un incumplimiento sistemático del mismo y hubiera sido comunicado a las autoridades de las entidades dependientes.

ISBN: 978-84-7777-556-0

— Impuesto sobre Sociedades, o análogo, pagado siguiendo el criterio de caja, incluyendo las retenciones fiscales soportadas.
— Impuesto sobre Sociedades, o análogo, devengado en el año fiscal en cuestión, incluyendo las retenciones fiscales soportadas.
— Capital declarado, incluyendo la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de cierre del periodo impositivo en cuestión.
— Resultados acumulados y no distribuidos.
— Número medio de trabajadores.
— Activos tangibles, materiales e inversiones inmobiliarias, distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería, como derechos de crédito.

Con respecto a la segunda tabla que constituye la parte especial del modelo 231, ésta cubre la lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional por jurisdicción fiscal. En particular, se deberá incluir:

— La identificación de la jurisdicción fiscal de residencia de la entidad o establecimiento permanente.
— Identificación de las entidades o establecimientos permanentes residentes en la jurisdicción fiscal anteriormente identificada.
— Identificación de la jurisdicción fiscal de constitución u organización, si ésta fuera distinta a la jurisdicción fiscal de residencia.
— Identificación de las principales actividades económicas desarrolladas por las entidades o establecimientos permanentes del grupo.

Por lo que respecta a las actividades principales, el modelo 231 se refiere a una serie de actividades entre las que elegir, incluyendo: investigación y desarrollo; titularidad o gestión de propiedad intelectual; compras o suministros; fabricación o producción; ventas, comercialización o distribución; servicios de administración, gestión o apoyo; prestación de servicios a entidades no asociadas; finanzas internas del grupo; servicios financieros regulados; seguros; y titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital. Nótese que el listado de actividades establecido en el modelo 231 no es exhaustivo. De hecho, se establece una opción genérica, denominada *otras*, en la que se podrán identificar otro tipo de actividades distintas de aquellas prestablecidas.

Por último, el modelo 231 se cierra con una pequeña tabla en la que se podrá incluir información adicional necesaria o que facilite la comprensión de la información recogida en el informe país por país, información adicional que quedaría a la libre elección del contribuyente. En este sentido, por ejemplo, de seleccionarse la opción otras actividades a la hora de identificar la actividad principal desarrollada por la entidad o establecimiento permanente en cuestión se deberían dar más detalles al respecto en la parte final del modelo destinado a información adicional.

En lo que respecta al plazo de presentación del informe país por país, el modelo 231 se puede presentar desde el día siguiente a aquel en el que finaliza el año o ejer-

cicio fiscal que cubriría el informe hasta que transcurran los doce meses siguientes a aquel día. Por lo tanto, considerando que el informe país por país entró en vigor en los tres territorios históricos desde el año fiscal 2016, las entidades obligadas a presentarlo tuvieron desde el día 1 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre del mismo año. En lo que respecta al año fiscal 2018, el informe país por país deberá presentarse desde el día 1 de enero de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2019.

Téngase en cuenta, como ya expusimos, que además de la obligación de presentar el informe país por país por aquellas entidades residentes obligadas a ello, aquéllas que no lo estén deberán notificar la entidad obligada y su jurisdicción fiscal de residencia ante la autoridad tributaria foral competente antes de la finalización del ejercicio fiscal objeto de informe. Por ejemplo, para el año fiscal 2018, tal notificación se deberá efectuar antes del 31 de diciembre del mismo año.

Por último, con respecto al método de presentación, el modelo 231 se presentará de forma telemática mediante la sede electrónica habilitada al efecto, aquella de la Diputación Foral de Álava, de la Diputación Foral de Vizcaya o de la Diputación Foral de Guipúzcoa. De este modo, por ejemplo, si la entidad obligada es residente a efectos fiscales en Álava deberá completar el modelo 231 y presentarlo según el procedimiento electrónico habilitado al efecto por la Diputación Foral de Álava.

4.2.4. Régimen sancionador

Por lo que respecta al régimen sancionador, las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en cada uno de los tres Territorios Históricos vascos habrían extendido el régimen sancionador existente en materia de operaciones vinculadas al informe país por país.

El artículo 46.1 de estas normas establecería que «[…]constituye infracción tributaria *[el]* no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el artículo 43 de esta Norma *Foral [norma que regula el Impuesto sobre Sociedades]* y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas».

Recordemos que el artículo 43 de estas Normas Forales establece en su apartado diez la obligación de los grupos multinacionales a elaborar y presentar el informe país por país. Por lo que la falta de preparación y presentación, así como su presentación de forma inexacta, incompleta o con datos falsos, constituiría una infracción según lo preceptuado en el artículo 46.1 de éstas.

No obstante, llama la atención que la parte final del artículo 46.1. literalmente se refiere a la documentación que los contribuyentes «deban mantener a disposición de la Administración tributaria […]». Recordemos que el informe país por país, como documentación constitutiva del tercer nivel del nuevo régimen de documentación en materia de operaciones vinculadas, no se debe mantener a disposición de la Administración tributaria en el sentido de tenerlo listo en caso de que lo requiera la autoridad correspondiente, sino que debe ser presentado conforme al plazo legal que expusi-

ISBN: 978-84-7777-556-0

mos con anterioridad. Considerando el principio de tipicidad como principio clave en materia sancionadora, el legislador tributario de cada uno de los Territorios Históricos debería modificar el precepto que venimos analizando con el fin de adecuarlo a aquel principio mediante una referencia, expresa o implícita, al informe país por país, dada la ambigüedad que deriva de la expresión *deban mantener a disposición.*

Conforme al artículo 46.2 de estas Normas Forales, en caso de incumplimiento de alguna o de todas las obligaciones entorno al informe país por país, la infracción que correspondería sería una multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato, y de 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso.

Esta sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos siguientes cuantías: i) el 10 por cien del importe conjunto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto de la Renta de no Residentes realizadas en el periodo impositivo en cuestión; o, ii) el 1 por ciento del volumen de operaciones de la entidad.

Un aspecto a destacar es que el artículo 46.2 determina lo que se debe entender por *cada dato* o *conjunto de datos* a efectos de determinar el importe de la sanción, pero sólo con respecto a los otros dos documentos en materia de operaciones vinculadas, la documentación sobre el contribuyente y la documentación sobre el grupo. Se identifica, por tanto, la necesidad de modificar este artículo 46.2 mediante la identificación de aquellos escenarios en los que se consideraría que un dato o conjunto de éstos con respecto al informe país por país habría sido omitido, falseado o resultase inexacto. Se podría entender que de omitirse o falsear alguno de los datos que forman parte de alguna de las tablas que constituyen el informe país por país, del modelo 231, calificaría como ausencia de *dato* derivándose una sanción de 1.500 por dato, mientras que la omisión o falsedad de una de las tablas en su conjunto, o del informe al completo, calificaría como *conjunto de datos* procediendo una sanción de 15.000 euros.

Por lo tanto, a simple vista se entiende que las autoridades tributarias de los Territorios Forales habrían extendido el régimen sancionador en materia de documentación de operaciones vinculadas al informe país por país.

V. PROBLEMAS PRÁCTICOS

Como podemos observar, la OCDE y los Estado se están centrando en particular en la protección de los intereses de las autoridades tributarias nacionales, sin considerar, para nada, los intereses de los contribuyentes, por lo que estos están quedando, en la mayoría de las ocasiones, desprotegidos y no representados en los foros internacionales[46].

Tenemos que tener en cuenta que, la aplicación y cumplimiento con las reglas entorno al informe país por país no resulta pacífica. Los contribuyentes que se pueden ver afectados por la obligación de elaborar y presentar el informe, así como los exper-

[46] Carreño, F. y Sánchez Briñas, M. (2015) Pág. 207.

tos en fiscalidad, han señalado, además de los problemas que pueden derivar de un uso extralimitado de aquella información por parte de las administraciones tributarias, una serie de problemas prácticos que pueden surgir al respecto. Problemas que giran en torno a la protección de la confidencialidad, proporcionalidad, costes, etc.

5.1. Costes

La realidad práctica pone de manifiesto que los grupos multinacionales sujetos a la obligación de preparar y presentar el informe país por país deberán hacer frente a labores de coordinación, gestión y organización entre todas las entidades que constituyen el grupo. Así, por ejemplo, el proceso de preparación y elaboración del informe se podría dividir en las siguientes fases: i) identificación de la entidad del grupo que calificaría como entidad matriz última, tratándose de la entidad con la obligación de recopilar toda la información y presentar el informe ante su autoridad fiscal competente[47]; ii) recopilación de información jurisdicción a jurisdicción; iii) análisis de la documentación y obtención de los primeros resultados; iv) elaboración del primer borrador del informe; v) *test run* del informe con el fin de identificar inconsistencias o incongruencias en la información, así como la falta de datos; y, vi) informe final y presentación.

Como vemos, la preparación y presentación del informe país por país supone altos costes tanto materiales, personales como temporales. Al respecto, la OCDE establece que, en el cumplimiento de las obligaciones de documentación, entre ellas la preparación y presentación del informe país por país, el contribuyente no debería incurrir en costes y cargas desproporcionadas, por lo que deberá existir un equilibrio entre ambos intereses, aquel de la administración tributaria y el propio del contribuyente[48].

Dentro de estas cargas y costes, dada la necesidad de destinar recursos personales y materiales para lograr una información fiable y consistente, podemos identificar el tiempo y medios materiales necesarios para la recopilación de la información, procedente de todas y cada una de las entidades que forman el grupo, y la preparación del informe; el escrutinio de la información para determinar su procedencia y relevancia; el análisis de la naturaleza de la información y su adecuación a la normativa doméstica correspondiente[49].

---

[47] A sensu contrario, esta fase permitirá también identificar a las sociedades que únicamente tendrían la obligación de notificar a su correspondiente administración tributaria la sociedad matriz última, la jurisdicción de residencia fiscal de ésta, encargada del informe.

[48] OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. Pág. 16, párrafo 28.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.28.

[49] Téngase en cuenta que la entidad matriz última, aquella con la obligación de preparar y presentar el informe país por país, recopilará información procedente de diversos países, países con normativa distinta, por lo que habrá que unificarla y adaptarla a los requisitos, al menos básicos, de la normativa de la jurisdicción en la que se encuentra la entidad matriz última. Algunos ejemplos serían: información en distintas lenguas, por lo que deberán ser traducidas a la lengua oficial del Estado en el que se encuentre la entidad obligada a presentar el informe; documentación contable elaborada en base a sistemas o méto-

ISBN: 978-84-7777-556-0

De todo lo expuesto, quizás el mayor coste, en términos materiales y personales, podría derivar de la gestión de toda la información, tanto en la fase de recopilación como en la fase de adecuación e inclusión en el informe. De hecho, se podría concluir que de no ser gestionable tal información en cada una de las fases identificadas, se podría derivar en el riesgo de que el informe país por país no serviría para el propósito buscado[50].

Las labores involucradas en estas fases se traducen en mayores costes en términos materiales, monetarios y de tiempo. Por ello, sugerimos a los grupos multinacionales la necesidad de implementar y establecer equipos de gestión y dirección centrados en todas las labores, tareas y fases del informe país por país, esta centralización permitiría unos niveles de eficiencia y control mayores en el cumplimiento de las obligaciones en esta materia. Ayudaría también a la prevención de problemas, así como a la identificación y solución de posibles inconsistencias y contradicciones en la información recopilada.

Las autoridades fiscales de los territorios forales vascos deberán tener en cuenta el respeto y garantía del principio de proporcionalidad en los términos anteriormente expuesto[51].

5.2. Confidencialidad

El problema que más está dando que hablar es el referido a la confidencialidad de la información cubierta por el informe país por país. La OCDE es consciente de los potenciales riesgos de violación de la confidencialidad y seguridad de la información que podrían derivar del empleo indebido de la información contenida en el informe[52], por lo que insiste en la adopción de medidas necesarias por parte de las administraciones tributarias nacionales para evitar cualquier tipo de fuga o divulgación de información confidencial o sensible[53].

A simple vista, podríamos considerar que la información contenida en el informe país por país resulta ser genérica, sin que ésta pudiera derivar en la violación de la confidencialidad. No obstante, tenemos que tener claro que la información contenida en éste puede ofrecer, directa o indirectamente, información tan relevante como secretos comerciales, estructuras o políticas sobre la cadena de valor, principios o políticas sobre la atribución de ingresos o rentas entre entidades, etc.

---

dos contables distintos, derivándose por tanto en la necesidad de adecuar ésta a la normativa contable de la jurisdicción en la que se debe presentar el informe; problemas en materia de tipo de cambio cuando las entidades que forman parte del grupo fiscal emplean monedas funcionales distintas; etc.

[50] Patón García, G. (2016). Pág. 30.

[51] Rasch, S., Mank, K. y Tomson, S. (2016). Pág. 149.
Grau Ruíz, M. A. (2014). Pág. 557 y ss.

[52] OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. Párrafo 5.44.

[53] OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafo 44.

Debido a esta problemática, la OCDE sugiere a los Estados, y a sus autoridades tributarias, dos tipos de medidas. Una de carácter directo que sería asegurar a los contribuyentes que aquella información no será publica y que, en todo caso, la confidencialidad y seguridad de la información será respetada. Y una indirecta, referida a la implementación de cualquier tipo de medida centrada en asegurar y proteger la confidencialidad de la información.

En este sentido, los Estados deberán aplicar distintos enfoques y métodos con los que asegurar que el personal, laboral o estatutario, trabajando con tal información destinan y emplean la misma de una forma apropiada, minimizando, en todo momento, los riesgos derivados de un potencial uso inapropiado[54]. Algunas de estas medidas podrían ser: restringir el acceso a la información a determinado personal; establecer una política de acceso a la información imponiendo cierto tipo de restricciones; emplear seguridad física como por ejemplo la prohibición total o limitada de copias y, en su caso, su empleo en localizaciones establecidas al efecto; implementar sistemas para detectar fugas de información no autorizadas; sistema sancionatorio sobre aquellos que empleen la información de forma indebida o rompan la confidencialidad; etc.[55].

Lo aquí expuesto constituye una serie de medidas que pueden ser más o menos efectivas, pero no olvidemos que son meras recomendaciones, la vida real y la realidad práctica pueden no estar en línea con éstas. Deberemos esperar y ver como las administraciones tributarias gestionan estos problemas. El momento adecuado para valorar las potenciales violaciones de la confidencialidad y seguridad de la información será en la revisión global que tendrá lugar en el 2020, según las directrices de la OCDE.

5.3. Uso extralimitado de la información

Aunque la OCDE ha dejado claro que el informe país por país, y la información en él recogida, no debe ser empleada por la Administración tributaria competente para realizar ajustes valorativos en materia de precios de transferencia, siempre correrá el riesgo de que las administraciones tributarias menos desarrolladas, y con menos experiencia y capacitación en la materia, puedan emplearlo con tales fines[56]. Por lo tanto, este extremo deberá ser monitorizado de cerca con el fin de proteger los derechos del contribuyente y los principios básicos en los que se basa todo sistema tributario.

5.4. Incongruencias en la información

Como sabemos, el informe país por país se establece como el tercero de los niveles en materia de documentación de precios de transferencia, de lo que podría derivarse un problema adicional. Problema referido a las posibles incongruencias que podrían

[54] OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafo 31.

[55] OECD. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. Septiembre 2017. Párrafo 33.

[56] García-Herrera Blanco, C. (2016). Pág. 65.

ISBN: 978-84-7777-556-0

existir entre los documentos que constituyen estos tres niveles, recordemos, *local file*, *master file* e informe país por país.

Estas incongruencias podrían poner de manifiesto dos tipos de situaciones. La primera, que las entidades que forman parte del grupo multinacional no han actuado de forma consistente en la recopilación de información y en la elaboración del informe país por país. La segunda, que el grupo multinacional carece de una política congruente y estable en materia de precios de transferencia, la información recogida en el *local file* o *master file* podría no corresponderse, directa o indirectamente, con aquella otra información recogida en el informe país por país. Situaciones que podrían derivar en inspecciones y comprobaciones fiscales que de haber actuado de forma congruente no hubieran existido.

Es por ello por lo que el contribuyente, el grupo multinacional, deberá guardar la diligencia y el cuidado debido para evitar tal tipo de contradicciones e incoherencias, intentando siempre mantener fuertes líneas de concordancia y coherencia entre los tres documentos clave en materia de precios de transferencia, mediante, por ejemplo, la preparación de posiciones y políticas consistentes en materia de precios de transferencia.

5.5. Potencial violación del Derecho europeo

A nivel de Derecho europeo, considerando su primacía y efecto directo sobre los Ordenamientos nacionales, cabe plantearse también la potencial restricción en materia de libertad de establecimiento o libertad de circulación de capitales.

La obligación de preparar y presentar el informe país por país, considerando las cargas administrativas y de gestión en su preparación según identificamos con anterioridad, agravaría la carga fiscal, en lo que respecta a obligaciones formales, de aquellas entidades que decidieran establecerse como grupos multinacionales con filiales o establecimientos permanentes en otros Estados miembros.

No obstante, de existir tal gravamen y tal restricción en el ejercicio de las libertades fundamentales europeas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya expuso, en el asunto *Gestion Industrielle (SGI)*, que ésta podría estar justificada en los motivos imperiosos de interés general sobre la protección y garantía del reparto equilibrado del poder tributario y en la prevención de la elusión fiscal. El Tribunal concretó que, pese a tal potencial justificación, la medida deberá respetar todas las exigencias del principio europeo sobre proporcionalidad, debiendo calificar como necesaria y adecuada para el fin que pretende, excluyéndose, por tanto, la existencia y aplicación de cualquier otra medida, instrumento o herramienta, menos gravosa con la que lograr el objetivo en cuestión.

Si consideramos que el informe país por país también puede ser empleado para identificar riesgos y conductas agresivas efectuadas de forma abusiva o en fraude de ley, podría considerarse que a tales efectos el informe país por país supondría una restricción no justificada de las libertades fundamentales, ya que existirían medidas nacionales, con base europea, con las que lograr tal objetivo, pongamos el caso de las cláu-

sulas anti-elusivas nacionales junto a los instrumentos europeos e internacionales en materia de intercambio de información.

Por lo tanto, nos encontramos ante un problema que debe ser seguido de cerca. Será la aplicación práctica del informe país por país y de la información en él recogida, así como el objetivo u objetivos con los que se emplee, lo que pondrá de manifiesto las potenciales incoherencias y violaciones del Derecho europeo.

VI. CONCLUSIONES

La primera de las conclusiones que podemos extraer de todo lo expuesto en este capítulo en materia de informe país por país en los Territorios Históricos del País Vasco es que, al igual que sucede en la normativa de Derecho común, queda claro que los legisladores tributarios de estos territorios se han adaptado a las recomendaciones dadas por la OCDE en el seno de su proyecto BEPS, recomendaciones que hoy día dan redacción al actual Capítulo V de la recomendaciones en materia de precios de transferencia. Con esta implementación se refuerzan y amplían los estándares de información en materia de operaciones vinculadas o precios de transferencias. La información resulta ahora más exhaustiva, general y estructurada, al resultar exigibles tanto el *local file*, *master file*, como el informe país por país.

Vimos también como la implementación del informe país por país en los Territorios Históricos se efectuó de forma urgente, lo que no responde a la insuficiencia e incapacidad de las normas en materia de fiscalidad internacional sino a la falta de cooperación entre las autoridades tributarias de los Estados en cuanto a recopilación de información agregada de los grupos multinacionales e intercambio de éstas con el resto de jurisdicciones interesadas o afectadas.

Dentro de las ventajas que supone la implementación del informe país por país podemos destacar la mejora en la transparencia sobre la información fiscal global de los grupos multinacionales, lo que permitiría, en principio, garantizar una tributación justa de todas sus rentas, al conocer las jurisdicciones en las que éstas son generadas, así como los medios personales y materiales empleados, y riesgos asumidos, en el día a día de su actividad.

Reconocemos que la implementación del informe país por país refuerza la capacidad de las autoridades tributarias a la hora de identificar riesgos en materia de precios de transferencia y de erosión de bases imponibles en general. No obstante, no debemos ignorar el potencial impacto negativo que estas medidas desplegarán sobre los operadores económicos. En particular, y en lo que respecta al informe país por país, éstos se verán, directa o indirectamente, obligados a revisar y transformar sus respectivos modelos de negocio con el fin de adaptarse a la normativa actual, normativa que no siempre está en línea con la realidad económica que le toca conocer.

Uno de los principales problemas entorno a la preparación del informe país por país es el incremento de los costes de cumplimiento en sede de los grupos multinacionales. Téngase en cuenta que se deberá coordinar a nivel global toda la información ne-

ISBN: 978-84-7777-556-0

cesaria en cada una de las jurisdicciones en las que el grupo tenga presencia, sea mediante una entidad o mediante un establecimiento permanente. De este modo, los grupos obligados a la preparación y presentación del informe país por país deberán afrontar otro reto, reto referido a la necesidad de reducir tales costes sin perder la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de estas obligaciones. Anticipamos que, en el ámbito del cumplimiento tributario formal, como es el caso de las obligaciones formales de documentación, tendrá un especial peso la irrupción de las nuevas tecnologías. Muchos grupos multinacionales se apoyarán en softwares informáticos y en las últimas tecnologías, sea de forma interna como mediante proveedores de servicios *one-stop shop*, con el fin de reducir los costes implícitos y explícitos, así como monetarios y temporales.

No obstante, y pese a lo expuesto, se recomienda al contribuyente sujeto a esta obligación el tomar beneficio de la misma mediante la inversión del tiempo y medios necesarios para crear una base de datos interna, con datos estandarizados y sostenibles, a la par que se recopila la información para elaborar el informe país por país. Esta base de datos permitiría al contribuyente hacer frente a posibles actuaciones de la administración tributaria a nivel global; conocer su modelo de negocio a nivel agregado e internacional, pudiendo identificar aquellas jurisdicciones clave en éste y aquellas otra con cierta problemática y no tan eficientes; permitiría también la identificación de contradicciones en las estructura del grupo, por ejemplo presencia en jurisdicciones con un número reducido de trabajadores, o de sustancia en general, pero con un importe no proporcional, y quizás no justificado, de ingresos; entre otros aspectos. La identificación de este tipo de cuestiones permitiría ahorrar tiempo y solventar problemas anticipándose a potenciales labores de inspección y comprobación de las autoridades fiscales.

Íntimamente vinculado a los costes de cumplimiento, es posible que la estructura y contenido actual del informe país por país necesiten de una modificación y adaptación a la realidad de los grupos multinacionales. Desde nuestro punto de vista, éste puede resultar demasiado extenso y parte de la información requerida no resulte necesaria para facilitar a la administración tributaria la identificación de los riesgos en materia de precios de transferencia y erosión de bases imponibles en general.

En el mismo sentido, pese a lo que ha expuesto la OCDE en sus recomendaciones, consideramos que ciertos grupos empresariales u operadores económicos globales pertenecientes a determinados sectores económicos deberían quedar fuera de la obligación de elaborar y presentar el informe país por país. En otras palabras, además del límite de ingresos, recordemos 750 millones de euros, se deberían permitir exclusiones en base al sector económico. Así, por ejemplo, deberían quedar excluidos los operadores activos en sectores tales como el capital riesgo o *hedge funds*. Es cierto que en estos sectores también resulta posible el uso abusivo de la normativa de precios de transferencia y de la implementación de estructuras internacionales agresivas, no obstante, no habría comparación con el empleo que de estos elementos hacen los tradicionales grupos multinacionales.

Por lo que respecta al impacto del informe país por país en la política fiscal, no solamente en el ámbito de los Territorios Históricos sino también en la política fiscal global, este informe podría suponer el fin del principio tradicional en precios de transferencia, nos referimos al principio *arm's length*. Se podría considerar que el informe país por país se constituye como la antesala a un método proporcional en el reparto de los ingresos gravables, es decir, la antesala del conocido *apportionment method*.

Como conclusión final, el informe país por país en los Territorios Históricos vascos viene a incrementar los niveles de transparencia en materia tributaria, al exigir a los grupos multinacionales consolidar y compartir con las autoridades tributarias cierta información económica y fiscal. El objetivo esencial de éste es luchar contra las prácticas agresivas en precios de transferencia y sobre la erosión de bases imponibles en general. No obstante, quizás el informe país por país no resulte el instrumento más proporcional y efectivo al efecto, existen otros instrumentos más eficaces con los que luchar contras las prácticas abusivas, sean propias de precios de transferencia o agresivas en términos de erosión de bases a nivel de los Estados de la fuente. Estas medidas son, por ejemplo, aquellas sobre la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, medidas anti-híbridos, cláusulas anti-abuso o anti-elusión generales y específicas, etc.

Sea como fuera, aún es temprano para valorar los efectos, positivos o negativos, derivados del empleo del informe país por país. Lo que si es cierto es que se avecina un futuro, a corto plazo, lleno de incertidumbre para los grupos multinacionales obligados a la preparación y presentación del informe. El estado actual de la cuestión hace prever que se incrementarán, notablemente, las inspecciones fiscales, la litigiosidad, así como el escrutinio sobre la seriedad, rigor y objetividad de la actuación de las autoridades fiscales al respecto.

Deberemos esperar, al menos, hasta el año 2020, año en el que la OCDE pretende discutir con el resto de jurisdicciones la utilidad y los efectos derivados del informe país por país. Sin lugar a dudas, la referida revisión será útil, al menos, para detectar ineficiencias, así como para proponer mejoras adicionales.

VII. BIBLIOGRAFÍA

CARREÑO, F. y SÁNCHEZ BRIÑAS, M. «Proposal for Country-by-Country Reporting». *International Transfer Pricing Journal*. Mayo/Junio. Núm. 3. 2015. Págs. 205-208.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. «Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I., *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*. European Inklings (EUi) IX. Instituto vasco. 2016. Págs. 54-69.

GRAU RUÍZ, M. A. «Country-by-Country reporting: The Primary Concern Raised by a Dynamic Approach». *IBFD. Bulletin for International Taxation*. Octubre. 2014. Págs. 557-566.

HUIDOBRO ARREBA, I. «Documentación de las operaciones vinculadas. Régimen general. Documentation relativa al grupo». *Carta Tributaria*. Núm. 15. Junio. 2016. Págs. 15-31.

ISBN: 978-84-7777-556-0

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Roadmap to BEPS y los Sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», *Gaceta Tributaria del País Vasco*. Núm. 53. 2017. Págs. 117-136.

PATÓN GARCÍA, G. «La documentación sobre previos de transferencias y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS», *Quincena Fiscal*. Núm. 15-16. 2016. Pág. 19-56.

RASCH, S., MANK, K. Y TOMSON, S. «Country-by-Country Reporting», *International Transfer Pricing Journal*. Marzo/Abril. Núm. 2. 2016.

RUBÍ CASSINELLO, J. y MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional». *Ekonomiaz*. Núm. 88. 2015. Págs. 312-343.

SCHÖN, W. y BAKER, P. «The BEPS Action Plan in the light of EU Law», *British Tax Review*. Núm. 3. 2015. Págs. 277-279.

TRAVERSA, E. y FLAMINI, A. «The Impact of BEPS on the Fight against Harmful Tax Practices: Risks and Opportunities for the EU», *British Tax Review*. Núm. 3. 2015. Págs. 396-407.

ISBN: 978-84-7777-556-0

La implementación de las medidas del proyecto BEPS a través de un convenio multilateral[1]

Francisco Antonio VAQUER FERRER[2]

Sumario: I. ALGUNAS CUESTIONES INTRODUCTORIAS. II. NATURALEZA DEL CONVENIO MULTILATERAL Y SU INTERRELACIÓN CON LOS CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN. III. ESTRUCTURA DE LAS DISPOSICIONES. 1. Los denominados «estándares mínimos». 2. Las «cláusulas de compatibilidad». 3. Las «cláusulas con opciones». D) Las «cláusulas con reserva». IV. LA FIRMA DEL CONVENIO MULTILATERAL. V. LA ENTRADA EN VIGOR DEL CONVENIO MULTILATERAL. VI. LA PRODUCCIÓN DE EFECTOS DEL CONVENIO MULTILATERAL. VII. ALGUNAS CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

I. ALGUNAS CUESTIONES INTRODUCTORIAS

En los últimos tiempos no son pocas las voces que se alzan sobre el denominado Proyecto BEPS —siglas que, como se sabe, obedecen a la expresión inglesa *Base Erosion and Profit Shifting* (erosión de bases y traslado de beneficios)—, una ambiciosa y extensa iniciativa compuesta por un total de 15 Acciones e impulsada por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el año 2013, con el respaldo de los Líderes del G20, para hacer frente a los nuevos retos que plantea la fiscalidad internacional, con especial atención al fenómeno de la doble no imposición.

Del conjunto de las Acciones que conforman el Proyecto BEPS —que se fueron desarrollando a lo largo de los años 2014 y 2015, presentándose su versión definitiva e integrada a finales del último de estos años—, a efectos del presente trabajo, en este momento interesa destacar la Acción 15, que lleva por título «Desarrollar un ins-

[1] Este trabajo fue cerrado el 2 de abril de 2018 y tiene su origen en una ponencia presentada, bajo el mismo título, en las Jornadas «BEPS y Concierto Económico», desarrolladas durante los días 7 y 14 de marzo de 2017 en el Centro Carlos Santamaría (Donostia) de la Universidad del País Vasco.

[2] Profesor contratado doctor interino de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de las Islas Baleares.

ISBN: 978-84-7777-556-0

trumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales». Teniendo en cuenta que el Paquete de Acciones BEPS se apoya, entre otras cosas, sobre la necesidad de dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas, precisamente para tratar de conseguir que los beneficios obtenidos por las empresas se declaren allí donde se desarrollen las actividades económicas que los generan y dejar sin efecto todas aquellas estrategias fiscales con fines claramente elusivos cimentadas sobre normas obsoletas o sustentadas por medidas internas mal coordinadas[3], era evidente que el conjunto de medidas BEPS concluyese con la necesidad de impulsar la creación de algún tipo de mecanismo dirigido a facilitar la implementación de tales medidas, si bien a través de la modificación de los tratados tributarios bilaterales existentes, centrados básicamente en la eliminación de la doble imposición. Ese fue precisamente el cometido de la Acción 15 del Proyecto BEPS.

Es así que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a la línea de esta Acción 15, aprobó la creación de un Grupo *ad hoc* para el desarrollo de un instrumento multilateral, con el fin de que fuese concluido a finales del año 2016 para su posterior firma. Y de este modo ocurrió; el 24 de noviembre de 2016 se publicaba el *Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios* (en adelante, CM)[4], junto con una Nota Explicativa[5] que busca aclarar el enfoque adoptado en el propio Convenio.

En un principio, la idea de dar vida a un instrumento de esta clase tiene que ser, sin duda, aplaudida. No hay que perder de vista que el número de Convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición (CDI) vigentes en la actualidad es muy elevado —más de 3.000—, por lo que la actualización individualizada de esta clase de tratados para adaptarlos a las directrices del Proyecto BEPS requeriría una gran inversión de tiempo y dinero. De hecho, la renegociación de la red de convenios de un país se prolonga durante décadas, haciendo que la actual red de convenios vigentes no esté sincronizada con los modelos de convenios tributarios[6]. Parece ser, por tanto, que la intermediación de un instrumento multilateral puede acortar razonablemente el camino para alcanzar los objetivos del Proyecto BEPS, en tanto permitirá, en su caso, una modificación sincronizada de todos los CDI con relación a los problemas que plantea la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sin necesidad de abordar la cuestión convenio por convenio[7].

---

[3] *Vid.* OCDE (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, pp. 3 y siguientes.

[4] Disponible en el siguiente enlace (versión española): https://www.oecd.org/tax/ treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf.

[5] Disponible en el siguiente enlace (versión inglesa): http://www.oecd.org/tax/ treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf.

[6] *Vid.* OCDE (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, ob. cit., parágrafo 5 de la Introducción, p. 16.

[7] *Vid. Ibidem*, parágrafo 8, p. 17.

No obstante, hay que tener presente que, en todo caso, este instrumento multilateral descansa sobre el principio de autonomía soberana, propio del ámbito de la fiscalidad internacional. Este hecho es el que justifica la flexibilidad con la que se presenta, generalmente, el texto del CM, en el sentido de que, por una parte, son múltiples las fórmulas utilizadas por el CM para la aceptación e inclusión o la exclusión de sus disposiciones en los CDI (cláusulas de compatibilidad, cláusulas de reserva y cláusulas con opción), y, por otra parte, no todas las medidas gozan de la misma garantía en cuanto a su inclusión en los distintos convenios bilaterales. Al respecto de esto último, cabe avanzar que el CM introduce propuestas de modificaciones de distinta índole. Por un lado, se encuentran aquéllas que las partes que suscriban el CM deben, de un modo u otro, incluirlas en su red de tratados bilaterales (estándares mínimos); y, por otro lado, se recogen propuestas de modificación respecto de las cuales las partes firmantes del CM pueden incluso optar por no tomarlas en consideración y no incluirlas en su red de tratados (no estándares mínimos).

Este conjunto de circunstancias, que se acaban de señalar, contribuye a poder afirmar que se está frente a un CM con una sistematicidad cuando menos compleja, lo que, bajo mi punto de vista, precisamente no va a facilitar ni garantizar la implementación de las medidas del Proyecto BEPS. Esta complejidad puede predicarse igualmente respecto del contenido material de la mayor parte de las disposiciones contempladas por el mismo, que, sin duda, requieren ser analizadas de forma concienzuda, misión que muy probablemente será desarrollada en breve —si no lo está siendo ya— por estudiosos y profesionales del ámbito del Derecho tributario.

Aunque no vaya a ser el cometido de este trabajo estudiar el contenido sustantivo de las distintas cláusulas, es quizá oportuno referirse como mínimo a la estructura bajo la que se ha diseñado el CM para dar cuenta de la extensión del mismo. El CM se compone de un total de treinta y nueve artículos, la mayoría de ellos no precisamente cortos —por ejemplo, algunos contienen hasta diecisiete apartados— agrupados en siete partes.

La primera parte (ámbito e interpretación de términos) engloba los artículos 1 (ámbito de aplicación) y 2 (interpretación de términos). La segunda parte (mecanismos híbridos) incluye los artículos 3 (entidades transparentes), 4 (entidades con doble residencia) y 5 (aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición). La tercera parte (utilización abusiva de los tratados) se conforma de los artículos 6 (objeto de los convenios fiscales comprendidos), 7 (impedir la utilización abusiva de los convenios), 8 (operaciones con dividendos), 9 (ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles), 10 (norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras Jurisdicciones) y 11 (aplicación de los convenios fiscales para restringir el derecho de una parte a someter a imposición a sus propios residentes). La cuarta parte (elusión del estatus de establecimiento permanente) se refiere a los artículos 12 (elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares), 13 (elusión artificiosa del estatus de es-

ISBN: 978-84-7777-556-0

tablecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas), 14 (fragmentación de contratos) y 15 (definición de persona estrechamente vinculada a una empresa). La quinta parte (mejora de los mecanismos de resolución de controversias) comprende los artículos 16 (procedimiento amistoso) y 17 (ajustes correlativos). La sexta parte, compuesta por un total de nueve artículos (18 a 26, ambos incluidos), regula las cuestiones relativas al procedimiento de arbitraje. Y, finalmente, la séptima parte (disposiciones finales), que abarca desde el artículo 27 al artículo 39, atañe a las cuestiones relativas a la implementación del CM, tales como, por ejemplo, firma y ratificación, modificación, entrada en vigor, fecha de efectos y desistimiento.

En cualquier caso, como ya se ha dicho anteriormente, examinar el contenido material de las disposiciones sustantivas del CM no es el objeto del presente trabajo —básicamente los artículos 3 a 26—, pues se excedería con creces la finalidad del mismo. De esta manera, lejos de ello, con ocasión de los siguientes epígrafes se va a tratar de analizar algunas cuestiones en torno al modo de implementar el CM en el panorama normativo de la fiscalidad internacional, a cuyos efectos habrán resultado de gran interés los artículos que se incorporan en la parte séptima del CM. ¿Será tan rápida y eficaz la aplicación de las medidas del Proyecto BEPS para eliminar la erosión de las bases imponibles e impedir el traslado de beneficios, tal y como se proclama desde la OCDE?

A mayor abundamiento, antes de proceder a tratar de dar respuesta a este interrogante, y teniendo en cuenta que este trabajo se integra en una obra colectiva relativa al Proyecto BEPS y al Concierto Económico del País Vasco, resulta interesante referirse a otra cuestión: ¿se ha visto garantizada la representación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la gestación de este CM?

Al respecto debe partirse de la idea de que el artículo 4.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo que sigue, CEPV) prevé que el Estado arbitrará los mecanismos necesarios que permitan la colaboración de esta Comunidad Autónoma en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del CEPV. A día de hoy, parece ser que la participación de los representantes de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo ECOFIN (*Economic and Financial Affairs Council*) es el único cauce formalizado de participación en foros internacionales en los que se tratan materias relacionadas con las competencias fiscales de los territorios históricos[8].

No obstante, según afirma la doctrina que se ha pronunciado sobre la materia[9], actualmente existen aún sombras en la intervención de las instituciones vascas en esta

[8] *Vid*. MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», en *Zergak*, núm. 53, 2017, p. 109.

[9] *Vid. Ibidem*, p. 114. Igualmente puede consultarse el trabajo de esta misma autora «Retos del Concierto Económico ante un nuevo orden fiscal internacional», en *El Concierto Económico. Los retos actuales*, Eusko Legebiltzarra/Parlamento Vasco, Bilbao, 2016, pp. 21 y siguientes. Así mismo, puede resultar de interés RUBÍ CASSINELLO, J. G. / MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro, y su encaje internacional», en *Ekonomiaz: Revista Vasca de Economía*, núm. 88, 2015, pp. 312 y siguientes.

clase de foros. Ciertamente se percibe una difusa articulación en la participación vasca en grupos de trabajo de la OCDE, tales como, por ejemplo, el foro sobre prácticas fiscales perniciosas, en el que se han desarrollado gran parte de los trabajos BEPS[10]. En este sentido, por tanto, puede afirmarse que se ha evidenciado una falta de participación de las instituciones vascas en la elaboración del CM.

Parece ser que la inexistencia de una regulación expresa a efectos de recoger el derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco a participar en la negociación de acuerdos internacionales que incidan directamente en cuestiones que afecten al CEPV —como podría ser el caso del CM— sería la clave de dicha falta de participación. Es cierto que la Disposición Adicional 6ª de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de tratados y otros acuerdos internacionales, regula expresamente la participación de la Comunidad Autónoma del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos, si bien se trata de una regulación de carácter genérico que ha servido de pretexto para obstaculizar la participación vasca en la preparación del CM[11].

II. NATURALEZA DEL CONVENIO MULTILATERAL Y SU INTERRELACIÓN CON LOS CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN

Una cuestión que conviene analizarse en relación con la implementación del CM es la relativa a la determinación de su naturaleza, así como su interrelación con los CDI existentes en el momento de la entrada en vigor del instrumento multilateral, y, consecuentemente, por la importancia que revisten en las funciones hermenéuticas de estos tratados bilaterales, con los Comentarios a los Modelos de Convenio, en particular, al conocido Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) —ciñendo el tema al caso de España, es sabido que los CDI que conforman la actual red de tratados de esta clase han sido negociados y firmados sobre la base de las directrices del conocido MC OCDE—.

Sin ánimo de ser exhaustivos ahora sobre la materia, cabe recordar que los CDI, de conformidad con el artículo 96.1 de la Constitución Española, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico toda vez hayan sido publicados oficialmente en España. Por lo tanto, llegado el momento, los CDI quedan dotados de valor jurídico; por el contrario, no

---

[10] *Vid. Ibidem.*

[11] Señala MARTÍNEZ BÁRBARA, a modo de reflexión final, que «[a]demás de lo dispuesto en la mencionada Disposición adicional sexta de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de naturaleza genérica, dada la especificidad de las competencias fiscales y el carácter bilateral de las relaciones financiero tributarias entre el Estado y el País Vasco, ¿no sería más apropiado que se incorporase una regulación expresa a efectos de recoger el derecho de las Instituciones del País Vasco a participar en la negociación de los Acuerdos Internacionales incorporándose directamente a las correspondientes delegaciones cuando conozcan cuestiones que incidan en la aplicación del Concierto Económico, complementando de esta manera lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico?» (*Vid. Ibidem*, p. 115).

ISBN: 978-84-7777-556-0

sucede así en relación con el MC OCDE, que, como se sabe, carece de validez jurídica. En cambio, por lo que respecta al CM, hay que entender que, ya firmado, una vez pase a ser también publicado oficialmente en España, pasará a formar parte del ordenamiento jurídico español, atribuyéndole tal circunstancia el valor jurídico propio de un tratado internacional, del mismo modo que ocurre, según se acaba de recordar, con los CDI[12].

No obstante, la entrada en vigor del CM en ningún caso va a suponer la expulsión de los distintos CDI del ordenamiento jurídico. Ambos instrumentos —CM y CDI— van a coexistir[13]. Ya advierte la Nota Explicativa del CM que éste no funcionará de la misma manera que un protocolo de enmienda a un único tratado existente, que modificaría directamente el texto del CDI en cuestión, sino que se aplicará junto con los CDI cubiertos por el CM. Como resultado, aunque pare fines internos, ciertamente algunas partes podrán elaborar versiones consolidadas de sus respectivos CDI, aunque hacerlo no vaya a ser un requisito previo para la aplicación del CM. Incluso es posible que las partes contratantes acuerden posteriormente modificaciones a sus CDI distintas de las previstas en el CM[14] —posibilidad prevista en el propio CM en su artículo 30—.

Así las cosas, hay que entender que, si no se procede a elaborar una versión consolidada de los CDI, éstos conservarán su texto original, si bien deberán ser leídos teniendo en cuenta el contenido del CM en lo que respecta a aquellas disposiciones que se hayan modificado o incluido de acuerdo con la particular suscripción al propio CM. En este sentido, cobran especial importancia las «cláusulas de compatibilidad», las «cláusulas con reserva», y las «cláusulas de reserva», sobre las que se volverá en el apartado que sigue. No obstante, es conveniente, asimismo, detenerse antes en otro tema: la aplicación y la interpretación del acuerdo subyacente a la coexistencia del CM con los distintos CDI[15].

En relación con ello, puede tomarse como punto de partida el propio CM, que, en los apartados 1 y 2 de su artículo 32 se refiere, respectivamente, a la aplicación e interpretación de los CDI y del propio CM.

Señala el artículo 32.1 que «[l]as dudas que puedan surgir respecto de la interpretación o implementación de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido [CDI], tal como puedan resultar modificadas por este Convenio, se resolverán conforme a lo dispuesto en el Convenio fiscal comprendido para la resolución de las dudas en la interpretación o aplicación de dicho convenio mediante acuerdo mutuo (tal como estas

---

[12] *Vid.* OCDE (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, ob. cit., parágrafo 19 de la Introducción, p. 21

[13] Ya lo preveía de este modo la Acción 15 del Proyecto BEPS (*Vid. Ibidem*).

[14] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa del Convenio Multilateral para implementar medidas relativas a los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios*, parágrafo 13, p. 2.

[15] En todo caso, las disposiciones contenidas en los artículos 3 a 17 CM deben interpretarse de conformidad con el principio ordinario de la interpretación de los tratados, el cual implica que un tratado debe interpretarse de buena fe y de acuerdo con el significado ordinario que debe darse a los términos del tratado en su contexto y a la luz de su objeto y propósito [*Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 12, p. 2].

puedan resultar modificadas por este Convenio)». En consecuencia, los mecanismos habituales previstos por el CDI deben utilizarse para determinar las cuestiones de interpretación y aplicación de las disposiciones de ese CDI que han sido modificadas por el CM; por lo tanto, las autoridades de las Jurisdicciones contratantes podrán acordar la aplicación del CM a sus CDI, siempre y cuando el acuerdo alcanzado sea compatible con las disposiciones del CDI[16].

Con la expresión *«acuerdo mutuo»*, el precepto parece estar haciendo referencia a los procedimientos amistoso o de arbitraje previstos para la resolución de cuestiones interpretativas (artículo 25 MC OCDE). Sin embargo, hay que pensar que un conflicto de estas características se tiene que haber tratado de resolver previamente atendiendo al artículo 3 MC OCDE[17] —rubricado «definiciones generales»—, así como también a los Comentarios al MC OCDE, que podrán seguir jugando, sin duda, un papel importante en la aplicación e interpretación de los CDI, aunque probablemente será complicado que, por la novedad de las modificaciones, estas últimas vías —artículo 3 MC OCDE y Comentarios al MC OCDE— conduzcan a buen fin.

Por su parte, el artículo 32.2 CM, determina que «[l]as dudas que puedan surgir respecto a la interpretación e implementación de este Convenio pueden abordarse mediante una Conferencia de Partes convocada conforme al apartado 3 del artículo 31 (Conferencia de Partes)». Por lo tanto, a modo de Conferencia de Partes[18], y no en el seno de un procedimiento amistoso o de arbitraje, se contempla igualmente la posibilidad de llegar a un acuerdo sobre una cuestión de carácter interpretativo del propio CM.

En cualquier caso, se trata de una posibilidad, ya que puede haber otros medios —que deben considerarse previos— para abordar cuestiones de interpretación y aplicación del CM[19]. En este sentido, hay que tener presente que serán relevantes los distintos Informes definitivos del Proyecto BEPS, que podrán resultar de orientación para comprender el contenido de algunas disposiciones del CM[20]. Así mismo, no hay que

---

[16] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 315, p. 66.

[17] Los CDI que siguen las directrices del MC OCDE incluyen probablemente un artículo con contenido similar al del artículo 3 MC OCDE. Recuérdese que esta cláusula, después de recoger una relación de términos definidos a los efectos del Convenio en su primer apartado, en el segundo apartado regula que «[p]*ara la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado»*.

[18] Cualquier parte podrá solicitar una Conferencia de Partes comunicando una solicitud al Depositario. Posteriormente el Depositario informará a todas las partes de dicha solicitud. Si la solicitud es apoyada por un tercio de las Partes en un plazo de seis meses naturales a partir de la comunicación de la solicitud por el Depositario, se convocará la Conferencia de Partes [*Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 314, p. 66].

[19] *Vid. Ibidem*, parágrafo 316, p. 66.

[20] *Vid. Ibidem*, parágrafo 12, p. 2. Por su parte, la Nota Explicativa tiene por objeto exclusivamente el de aclarar el funcionamiento del propio CM y no tanto el de abordar, generalmente, la interpretación del mismo (*Vid. Ibidem*).

ISBN: 978-84-7777-556-0

perder de vista que el CM incluye, en su artículo 2, una cláusula con una estructura similar a la del artículo 3 MC OCDE. Este artículo 2 CM, rubricado «interpretación de términos», recoge un primer apartado para definir una relación de términos del CM, y un segundo apartado para señalar que «[p]ara la aplicación del presente Convenio en cualquier momento por una Parte, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya el Convenio fiscal comprendido pertinente». De modo que, el propio CM se está remitiendo al CDI en cuestión para que sus términos sean interpretados.

De esta manera, si se acude a un CDI en particular, los mecanismos existentes para interpretar esta clase de tratados, podrán jugar un papel importante en la interpretación del CM. En este sentido, la Nota Explicativa contempla la posibilidad de que las autoridades competentes acuerden entre sí cómo funcionará el CM en relación con un determinado CDI[21]. Además, cabe considerar que esta remisión a los CDI por parte del CM conllevará igualmente la posibilidad de que un término sobre el cual el CM no otorga definición sea definido o interpretado de acuerdo con la legislación doméstica de los Estados del CDI en particular[22].

Por tanto, a modo de conclusión recapitulativa, son varios los mecanismos que pueden confluir en la interpretación de los CDI modificados por el CM: los Comentarios al MC OCDE, el artículo 3 MC OCDE —o el equivalente del CDI en cuestión—, la legislación interna de los Estados contratantes, el procedimiento amistoso y el procedimiento de arbitraje, los informes definitivos del Proyecto BEPS y la Conferencia de Partes. Dada la juventud de esta nueva situación, deberá esperarse, en cualquier caso, a la fecha de producción de efectos de las modificaciones operadas por el CM sobre los CDI, para ir comprobando cómo se van desarrollando las funciones hermenéuticas en la aplicación de los CDI modificados por el CM. De todos modos, si la interpretación y aplicación de los CDI no siempre ha sido una cuestión enteramente resuelta, igualmente es posible augurar dificultades en la aplicación e interpretación del instrumento CDI-CM.

III. ESTRUCTURA DE LAS DISPOSICIONES

1. Los denominados «estándares mínimos»

Según se ha avanzado en la parte introductoria de este trabajo, algunas medidas de las que se pretenden implementar en los CDI a través del CM se configuran como verdaderos *estándares mínimos*, lo que significa que las partes que suscriban el CM tienen

[21] *Vid. Ibidem*.

[22] Si el artículo 2.2 CM remite a los CDI y estos tratados, a su vez, contemplan una disposición similar a la del artículo 3.2 MC OCDE, es lógico pensar que, indirectamente, un término no definido por el CM podrá acabar siendo definido de conformidad con la legislación interna de los Estados en particular. Cuestión distinta es que esta circunstancia derive en un conflicto que luego deba resolverse.

que incluirlas, de una manera u otra, en sus tratados bilaterales. Constituyen estándar mínimo solamente los artículos 6, 7 y 16 CM, que responden a la necesidad de evitar el abuso de los tratados (Acción 6 del Proyecto BEPS) y de mejorar los mecanismos de resolución de conflictos (Acción 14 del Proyecto BEPS). El resto de preceptos sustantivos, al no quedar configurados como estándares mínimos, si bien sería aconsejable su inclusión en los CDI, regulan cuestiones respecto de las cuales las partes firmantes del CM pueden incluso optar por no incluirlas en sus convenios bilaterales; estas medidas se refieren a los instrumentos y entidades híbridas (Acción 2 del Proyecto BEPS), a la elusión artificial de establecimientos permanentes (Acción 7 del Proyecto BEPS) y a los procedimientos de arbitraje[23].

Por lo tanto, es importante tener clara la siguiente distinción:

a) Disposiciones que incluyen estándares mínimos.

Cuando una disposición refleja un estándar mínimo del Proyecto BEPS, obviar su inclusión solamente es posible en circunstancias limitadas y bajo ciertas condiciones. En absoluto cabe optar por su no aplicación, aunque en la mayoría de los casos puede elegirse su implementación a través de diferentes fórmulas.

Puede ponerse como ejemplo el artículo 6 CM. Este precepto, ubicado sistemáticamente en la parte destinada a prevenir la utilización abusiva de los tratados, en su apartado primero señala que los CDI se modificarán a efectos de incluir en sus preámbulos el siguiente texto: *«Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este Convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras Jurisdicciones)»*. El texto que va entre paréntesis es lo que, en realidad, marca la importancia y la diferencia para determinar aplicable la disposición del CM. Una lectura conjunta del artículo así lo confirma. En efecto, si bien, por una parte, el artículo 6.2 CM regula que el texto antes transcrito se incluirá *«en sustitución o en ausencia de un preámbulo* […] *que exprese su intención de eliminar la doble imposición, con independencia de que mencionen también o no la intención de no generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida»*, por otra parte, el artículo 6.4 CM recoge la posibilidad de que una parte no aplique la disposición del artículo 6.1 CM a sus CDI en la medida en que *«ya recojan en el preámbulo la intención* […] *de eliminar doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este Convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición re-*

[23] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 14, pp. 2 y 3.

ISBN: 978-84-7777-556-0

ducida, tanto si dicha formulación se limita a casos de evasión o elusión fiscales (comprendida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en el Convenio fiscal comprendido para el beneficio indirecto de residentes de terceras Jurisdicciones)».

Como bien puede apreciarse, puesto que se trata de un estándar mínimo, las partes no podrán excluir la aplicación del artículo 6.1 CM, salvo que ya contemplen un preámbulo en esta misma dirección (artículo 6.4 CM)[24]. Se comprueba de este modo, pues, que la no inclusión de una disposición que regula un mínimo estándar queda limitada.

b) Disposiciones que no incluyen estándares mínimos.

Cuando una disposición sustantiva no refleja un estándar mínimo, a una parte se le ofrece generalmente la posibilidad de excluir, total o parcialmente, dicha disposición, bien respecto de la totalidad de los CDI cubiertos o bien de algunos de ellos.

Esta posibilidad de excluir la aplicación total o parcial de una determinada disposición se ofrece a través de una cláusula con reserva, un tipo de cláusula que será analizada más adelante con mayor detalle. La fórmula utilizada es sencilla; por ejemplo, el artículo 3 CM, relativo a las entidades transparentes, después de regular en su apartado 1 que las rentas obtenidas por una entidad de esta naturaleza podrán tener la consideración de rentas de un residente, en el apartado 5.a, por ejemplo, señala que *«toda parte podrá reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos»*. Como puede observarse, se faculta la no aplicación de la medida sin condición alguna, a diferencia de lo que ocurre, como se ha visto, en lo que atañe a una disposición que da contenido a un estándar mínimo.

2. Las «cláusulas de compatibilidad»

Como también se ha mencionado anteriormente, a la hora de estudiar la aplicación del CM y su interrelación con los CDI revisten importancia las denominadas «cláusulas de compatibilidad», que precisamente buscan definir de forma expresa la relación entre el instrumento multilateral y los convenios bilaterales que vayan a verse afectados por el mismo. En el supuesto de que no concurra esta clase específica de cláusulas, la cues-

[24] España ha hecho uso de la reserva del artículo 6.4 CM en relación con el CDI hispano-mexicano (consúltese la p. 23 de la lista de reservas y notificaciones presentadas por España a la hora de firmar el CM; disponible en el siguiente enlace: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-spain.pdf. Puede constatarse que, en efecto, el preámbulo de este CDI recoge una cláusula similar a la del precepto referido. De todos modos, por el momento, de poco habrá servido, pues México, a la fecha de cierre del presente trabajo, no ha firmado el CM.

tión quedará solventada por las reglas generales de Derecho internacional —Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT)—[25]; esto es, de acuerdo con el artículo 30.3 CVDT, la supremacía de la norma posterior sobre la anterior en caso de conflicto (*lex posterior derogat legi priori*)[26].

En la elaboración del CM se ha optado, con carácter general, y afortunadamente, por incluir cláusulas de compatibilidad[27], conforme a las cuales se determina cuáles de sus disposiciones se podrán entender añadidas en sustitución o en ausencia de las disposiciones de los CDI. En este sentido, generalmente se requiere que las partes notifiquen las disposiciones afectadas por estas cláusulas de compatibilidad, a fin de asegurar la seguridad y la transparencia en la aplicación del CM.

Sobre el particular, siguiendo en esta línea la Nota Explicativa del CM, las cláusulas de compatibilidad recogidas en el CM pueden clasificarse del siguiente modo[28]:

> *a) Disposición del CM que se aplica «en sustitución de» una disposición vigente de un CDI.*
>
> En estos supuestos la disposición del CM tiene por objeto sustituir una disposición vigente de un CDI, en tanto en cuanto ésta exista, de modo que la disposición del CM no está destinada a aplicarse si no existe previamente una determinada disposición vigente de un CDI. Por lo demás, la disposición del CM se aplicará solamente en el caso de que todas las partes efectúen la correspondiente notificación en relación con la disposición vigente del CDI en particular.
>
> *b) Disposición del CM que «se aplica a» o «modifica» una disposición vigente de un CDI.*
>
> En estos casos la disposición del CM pretende modificar la aplicación de la disposición vigente de un CDI sin llegar a sustituirla. Por lo tanto, al igual que en el supuesto anterior, la disposición del CM está destinada a aplicarse en la medida en que exista previamente una disposición vigente de un CDI que vaya a ser modificada. Así mismo, finalmente la disposición del CM sólo se aplicará en el caso de que todas las partes realicen la consiguiente notificación respecto de la disposición vigente del CDI en cuestión.

---

[25] El CM debe de entenderse comprendido dentro del término «tratado» a los efectos del artículo 2.1.a CVDT, toda vez que se trata de un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional [*Vid.* OCDE (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, ob. cit., Anexo A, parágrafo 6, p. 32].

[26] *Vid.* OCDE (2016): *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, ob. cit., Anexo A, parágrafos 17 y 18, p. 34.

[27] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 15, p. 4.

[28] *Vid. Ibidem*, parágrafo 15, p. 5.

ISBN: 978-84-7777-556-0

c) Disposición del CM que se aplica «en ausencia de» una disposición vigente de un CDI.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito de los dos tipos de cláusulas antes comentadas, en este caso, la disposición del CM no requiere la existencia de una disposición vigente de un CDI, precisamente porque esta clase de cláusula cobra sentido cuando hay ausencia de una determinada norma en un CDI. En cualquier caso, la disposición del CM se acabará aplicando siempre que todas las partes notifiquen la ausencia de un determinado tipo de disposición.

d) Disposición del CM que se aplica «en sustitución o en ausencia de» una disposición vigente de un CDI.

Cuando una disposición del CM se aplique en sustitución o en ausencia de una disposición vigente de un CDI, la disposición del CM se aplicará en todos los casos, independientemente de que las partes notifiquen la existencia o, en su caso, inexistencia de la disposición del CDI. Por tanto, pueden plantearse cuatro situaciones:

— Existe disposición vigente de un CDI y las partes notifican su existencia: la disposición será reemplazada por la disposición del CM.
— Existe disposición vigente de un CDI, pero las partes no notifican su existencia: la disposición del CM se aplicará igualmente.
— No existe disposición vigente de un CDI y las partes notifican su ausencia: la disposición del CM se aplicará.
— No existe disposición vigente de un CDI, pero las partes no notifican su ausencia: la disposición del CM se aplicará igualmente.

Así las cosas, debe reiterarse la idea de que sobre la base de este tipo de cláusulas de compatibilidad —las más abundantes en el CM— la notificación de la existencia o ausencia de disposiciones vigentes de un CDI no será imprescindible para que la disposición del CM pueda llegar a ser aplicada. De hecho, se prevé en la Nota Explicativa que incluso cuando las partes —considero que cualquiera de ellas o todas— no haya notificado la existencia de una disposición vigente de un CDI, la disposición del CM la sustituirá, con base en el principio *lex posterior derogat legi priori*, en la medida en que sean incompatibles.

3. Las «cláusulas con opciones»

En algunos casos, el resultado del trabajo sobre BEPS desembocó en varias formas alternativas de abordar un determinado problema. En estos supuestos el CM incorpora una serie de disposiciones opcionales que, generalmente, sólo se aplicarán si todas

las partes de un CDI optan por aplicar la misma[29]. De cualquier modo, al igual que ya se ha comentado acerca de las cláusulas de compatibilidad, cada parte deberá notificar su elección.

Por ejemplo, es el caso del artículo 5 CM. Esta disposición, referida a los métodos para eliminar la doble imposición, contiene tres opciones diferentes como mecanismos a tal fin. No obstante, este artículo precisamente constituye una excepción a la idea de que, habitualmente, las disposiciones opcionales sólo se aplicarán si todas las partes han optado por aplicar la misma. Efectivamente, el artículo 5.1 *in fine* CM señala que *«cuando una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido elija una opción distinta (o cuando una Jurisdicción contratante opte por aplicar una de ellas y la otra por no aplicar ninguna) la opción elegida por cada Jurisdicción contratante se aplicará en relación con sus propios residentes»*. De todos modos, tiene sentido y lógica que en este ámbito ocurra esto así, pues se sigue la misma sistemática presente en los actuales CDI cuando regulan los métodos para eliminar la doble imposición; puede darse la situación de que las partes contratantes se acojan a distintos métodos, lo cual no impedirá que cada una de ellas aplique el suyo respecto de sus residentes. Al fin y al cabo, el mecanismo para eliminar la doble imposición se aplica siempre en el Estado de Residencia.

Sin embargo, la regla general[30] sí está presente en otras disposiciones con opciones. El artículo 13.7 CM —el artículo 13 CM regula cuestiones relativas a la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente— dictamina que *«la opción elegida será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan decidido aplicar la misma opción* […]*»*.

4. Las «cláusulas de reserva»

Puede afirmarse que las cláusulas de reserva complementan las cláusulas de compatibilidad, en el sentido de que mediante las reservas se permite a las partes del CM, en unas ocasiones con mayores restricciones que en otras —dependiendo del tipo de disposición de que se trate (básicamente, si se está frente a una disposición que da respuesta a un estándar mínimo o no)—, fijar el alcance de implementación de las disposiciones recogidas en el mismo, incluso optar por la exclusión de algunas de ellas —lo que nunca sucederá en relación con una disposición que contenga un estándar mínimo—. En todo caso, las disposiciones que admiten reserva quedan tasadas de forma exhaustiva en el artículo 28 CM.

Por tanto, es posible que, sobre una disposición del CM que inicialmente ha quedado configurada para ser aplicada «en sustitución de», «modificando», «en ausencia de», o «en sustitución o en ausencia de» una disposición de un CDI, se formule

[29] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 14, p. 3.

[30] Se hace referencia a una regla general como consecuencia de la expresión utilizada por la Nota Explicativa cuando se refiere a que «generalmente» las disposiciones opcionales sólo se aplicarán si todas las partes han optado por aplicar la misma (*Vid. supra* nota núm. 28).

ISBN: 978-84-7777-556-0

una reserva que de algún modo afecte a la aplicación de la misma. Prácticamente lo mismo puede señalarse en relación con las cláusulas con opciones, en el bien entendido de que las reservas conceden igualmente la posibilidad de delimitar la aplicación de aquéllas.

Generalmente, las reservas están pensadas para que las partes puedan decidir no aplicar una disposición del CM, total o parcialmente. Sin embargo, aunque sea en menor medida, también pueden encontrarse reservas que van en otra dirección: por ejemplo, reservas para sustituir parte del texto de la disposición del CM, reservas mediante las cuales una de las Jurisdicciones impide que la otra aplique una determinada opción, o reservas para aplicar alguna norma en particular.

Habiéndose llegado a este punto, puede plantearse la siguiente cuestión: ¿qué ocurre si las partes firmantes de un CDI adoptan reservas distintas respecto de una misma disposición del CM?

Esta cuestión puede tener menor trascendencia cuando se trata de disposiciones que regulan diversos modos de formular reserva y, en un principio, puede resultar bastante evidente que las partes contratantes van a acogerse a la misma reserva. Por ejemplo, de conformidad con el artículo 3.5.b CM, relativo a las entidades transparentes, se prevé la posibilidad de que las partes formulen reserva para determinar la no aplicación total de la disposición del artículo 3.1 CM, en tanto en cuanto el CDI en cuestión ya disponga de una disposición en la misma línea. Es lo que el Estado español ha hecho, por ejemplo, en relación con el CDI suscrito con Reino Unido, señalando que se reserva el derecho de no aplicar la regla del artículo 3.1 CM, puesto que el CDI actualmente suscrito entre España y Reino Unido ya contempla una disposición similar —el artículo 4.4—[31]. Entonces, es posible pensar que, si España ha localizado dicha disposición en su CDI con Reino Unido para fundamental esta reserva, Reino Unido también hará una reserva en este mismo sentido. Así lo ha hecho[32]. Esto obedece a la idea de que se trata de criterios objetivos, es decir, disposiciones con características específicas y objetivamente definidas[33].

En cambio, la cuestión antes formulada puede cobrar mayor interés cuando se está frente a disposiciones que regulan diversos modos de formular reserva y no resulta tan evidente que las partes contratantes vayan a acogerse a la misma, o que sucede que una de ellas ni tan siquiera formule reserva alguna. Esta circunstancia va a derivar en el hecho de que dos mismas partes de un mismo CDI pretenderán que el MC modifique de forma distinta una misma disposición de aquél.

En estos casos, cabe partir de la regla contemplada por el artículo 28.3 CM. De acuerdo con este precepto, «[a] menos que las disposiciones pertinentes de este

---

[31] Consúltese la lista de reservas y notificaciones presentada por España. Disponible en: *http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-spain.pdf*.

[32] Consúltese la lista de reservas y notificaciones presentada por España. Disponible en: *http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-united-kingdom.pdf*.

[33] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 15, p. 4.

Convenio dispongan expresamente de otro modo, una reserva *[…]* modificará para la Parte que realiza la reserva, en sus relaciones con otra Parte, las disposiciones de este Convenio a las que se refiera la reserva y en la medida de ésta; y en la misma medida, modificará dichas disposiciones para la otra Parte en sus relaciones con la Parte que formula la reserva». Sobre la base de esta cláusula, debe entenderse que, como regla general, si una parte formula una reserva, esta tendrá efectos bidireccionales; es decir, afectará a las relaciones, en un sentido y otro, entre esta parte y la otra del CDI afectado. Es lo que se denomina aplicación simétrica de reservas. Sin ir más lejos, siguiendo con el ejemplo que se ha comentado anteriormente en relación con el artículo 3.5.a CM respecto del CDI España-Reino Unido, se prevé que es suficiente con que una de las Jurisdicciones adopte la reserva para que se mantenga vigente la disposición del CDI. Es decir, si, por ejemplo, España se hubiese acogido a la reserva del artículo 3.5.a CM y Reino Unido no lo hubiese hecho, se mantendría la disposición vigente del CDI España-Reino Unido, es decir, primaría la intención de España de conservar la cláusula ya existente, precisamente por la aplicación simétrica de reservas[34].

Entiendo que a la misma conclusión —mantenerse aplicable la disposición vigente del CDI— debe llegarse en el caso de que se adopten reservas diferentes por parte de los Estados firmantes de un CDI. Así mismo, cuando un Estado decide que un CDI se vea afectado por el CM y el otro Estado implicado en dicho CDI no ha ni firmado el CM, pienso que hay que entender que las reservas que haya suscrito el primero no cobrarán sentido para el CDI en particular, pues el otro Estado no ha firmado el CM y, por tanto, no pretende le sea aplicable en ninguna medida.

En cualquier caso, habrá que atender a la disposición del CM que corresponda y a la Nota Explicativa, puesto que es posible que se contemple otra solución; por ejemplo, que se obligue a todas las Jurisdicciones contratantes de un CDI a hacer lo posible para llegar a una solución mutuamente satisfactoria[35] —esto debe de ser, que formulen la misma reserva—.

IV. LA FIRMA DEL CONVENIO MULTILATERAL

Frente al texto del CM, una de las primeras tareas que deben llevar a cabo cada uno de los Estados que estén dispuestos a suscribirlo es la de decidir qué CDI se verán cubiertos por aquél, para luego notificarlo al Depositario junto a la relación de disposiciones que van a verse modificadas y el alcance de la modificación, según los distintos tipos de cláusulas antes comentadas. La notificación de estas cuestiones se deberá realizar, aunque sea de forma provisional, en el momento de la firma del CM[36].

[34] *Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 46, p. 11.

[35] Es lo que sucede, por ejemplo, con el artículo 7.15 CM [*Vid.* OCDE (2016): *Nota Explicativa*, ob. cit., parágrafo 109, p. 24].

[36] Artículo 28.5 y 6 CM, y artículo 29.3 CM.

ISBN: 978-84-7777-556-0

El CM quedó abierto a su firma el 31 de diciembre de 2016 (artículo 27.1 CM). El 7 de junio de 2017 firmaron 68 Jurisdicciones, incrementándose en 10 el número de suscriptores del texto convencional el 24 de enero de 2018.

Por lo que se refiere a España, este Estado forma parte de la relación de Jurisdicciones que firmaron el CM el 7 de junio de 2017[37], presentándose igualmente entonces la lista provisional de notificaciones y reservas. Al respecto debe destacarse que se ha comunicado la intención de cubrir un total de 86 CDI[38], dando así cumplimiento al artículo 1 CM, relativo al ámbito de aplicación del CM. Y, como dato curioso, resulta interesante añadir que las correspondientes otras partes de un total de 31 de estos 86 CDI ni tan siquiera han firmado el CDI, si bien 4 han mostrado sus intenciones de hacerlo. En este sentido, llama especialmente la atención que Estados Unidos de Norteamérica, Brasil, Marruecos y Ecuador no han firmado.

V. LA ENTRADA EN VIGOR DEL CONVENIO MULTILATERAL

En lo que atañe a la entrada en vigor hay que distinguir la primera fecha de entrada en vigor de las subsiguientes fechas de entrada en vigor. En relación con la primera, el artículo 34.1 CM señala que el CM «entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación». Los primeros cinco —y, de momento, únicos— instrumentos de ratificación aceptación o aprobación se han ido depositando del siguiente modo: Austria (22 de septiembre de 2017), Isla de Man (25 de octubre de 2017), Jersey (15 de diciembre de 2017), Polonia (23 de enero de 2018), y Eslovenia (22 de marzo de 2018). Frente a este panorama, y atendiendo a la literalidad del precepto antes transcrito, ya puede afirmarse que el CM entrará en vigor por vez primera, y respecto de estas cinco Jurisdicciones[39], el 1 de julio de 2018[40].

Por lo que se refiere a las subsiguientes fechas de entrada en vigor —es decir, para la sexta y sucesivas Jurisdicciones que vayan depositando sus respectivos instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación—, el artículo 34.2 CM dispone que el CM «entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito por *[cada]* Signatario de su instru-

---

[37] Actualmente está pendiente de aprobarse por las Cortes (proceso de ratificación, artículo 27.2 CM).

[38] Puede consultarse en: *http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-spain.pdf*.

[39] En realidad, ahora mismo, los CDI que se verán afectados por la entrada en vigor del CM se limitará a los que hayan suscrito entre ellas las cinco Jurisdicciones enumeradas (Austria, Isla de Man, Jersey, Polonia y Eslovenia) —en tanto se hayan incluido mutuamente en sus respectivas listas de CDI cubiertos—, no ocurriendo así respecto los CDI que hayan celebrado alguna de estas cinco Jurisdicciones con otras que no han depositado su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, y, por tanto, no pueda entenderse que el CM haya entrado en vigor para la misma.

[40] El quinto instrumento se depositó el 22 de marzo de 2018. Contándose tres meses se llega al 22 de junio de 2018. Por tanto, el primer día del mes siguiente de la conclusión de este plazo de tres meses se corresponde con el 1 de julio de 2018.

mento de ratificación, aceptación o aprobación». Por ejemplo, imagínese que España depositara su instrumento el 13 de junio de 2018; entonces el CM entraría en vigor para España[41] el 1 de octubre de 2018[42].

VI. LA PRODUCCIÓN DE EFECTOS DEL CONVENIO MULTILATERAL

La fecha de producción de efectos queda regulada en los artículos 35 y 36 CM en función de que se refiera, respectivamente, a la producción de efectos de las disposiciones sustantivas comprendidas entre los artículos 3 y 17, ambos incluidos, o a la parte dedicada al procedimiento de arbitraje. En cualquier caso, las reglas contempladas para la determinación de las fechas de producción de efectos son más complejas de lo que se va a señalar a continuación, que, sin duda, merecen un estudio más exhaustivo. De modo que, sin perderse de vista el objetivo del presente trabajo, a partir exclusivamente de lo dispuesto en el artículo 35 CM, en lo que sigue tratarán de exponerse, de forma genérica, algunas cuestiones relacionadas con la materia, a fin de dar sencillamente una visión general del funcionamiento del cómputo de plazos para que las disposiciones del CM surtan sus efectos[43].

Con relación particular a la fecha de producción de efectos de los artículos 3 a 17 CM, el artículo 35.1 CM distingue según se trate o no de impuestos retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas a no residentes.

En el primer supuesto —impuestos retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas a no residentes—, las disposiciones del CM surtirán efecto «cuando el hecho que genera la imposición ocurra a partir del primer día del año civil que comience a partir de la última de las fechas en las que *[el CM]* entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido». Véase con el siguiente ejemplo. Para Austria el CM entrará en vigor, como se ha dicho, el 1 de julio de 2018; imagínese que para la otra Jurisdicción contratante —de la que es, por ejemplo, residente la persona que obtiene rentas en Austria—, el CM entrará en vigor el 1 de junio de 2019. Las disposiciones del CDI, celebrado entre Austria y la otra Jurisdicción en cuestión, modificadas por el CM surtirían efectos respecto de los im-

[41] Y, por tanto, en relación con los CDI que tuviese suscritos con alguna de las cinco Jurisdicciones para las que ya habrá entrado en vigor el CM el 1 de julio de 2018 y que haya decidido cubrir por el CM; concretamente, los CDI de España con Austria, Eslovenia y Polonia, pues con Jersey e Isla de Man no existe CDI suscrito con España.

[42] Contándose tres meses desde la fecha ficticia de depósito del instrumento por parte de España, se llegaría al 13 de septiembre de 2018. Por tanto, el primer día del mes siguiente de la conclusión de este plazo de tres meses se corresponde con el 1 de octubre de 2018.

[43] Si se leen con detenimiento los artículos 35 y 36 CM, puede comprobarse que se regulan algunos detalles que se van a obviar en estas páginas. Por ejemplo, la posibilidad de notificar al Depositario plazos de cómputo más breves (artículo 35.1.b CM); la regla específica para la disposición reguladora del procedimiento amistoso (artículo 35.4 CM); la producción de efectos en el caso de ampliación de CDI cubiertos (artículo 35.5 CM); la posibilidad de formular reservas para cambiar expresiones que afectarían al cómputo de plazos (artículo 35.7 CM).

ISBN: 978-84-7777-556-0

puestos que se refiriesen a un suceso (obtención de rentas en Austria por parte de un residente en la otra Jurisdicción sobre las que tiene que aplicarse retención) ocurrido a partir del 1 de enero de 2020 (primer día del año civil que habrá comenzado a partir de la última de las fechas de entrada en vigor, esto es, el 1 de junio de 2019).

En los otros supuestos —impuestos distintos a los retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas a no residentes—, las disposiciones del CM surtirán efecto «en relación con los periodos impositivos que comiencen a partir de la conclusión de un plazo de seis meses *[…]* contabilizados desde la última de las fechas en las que *[el CM]* entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido». Sobre la base del ejemplo antes expuesto, tratándose ahora de otros impuestos distintos a los retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas a no residentes, el CM surtiría efectos respecto de los impuestos que se cobrasen en relación con los períodos impositivos que vayan a comenzar a partir del 1 de diciembre de 2019 (seis meses naturales contados desde la última de las fechas en las que el CM habrá entrado en vigor, es decir, el 1 de junio de 2019).

Como puede observarse, la sumisión de la producción de efectos de las disposiciones convencionales a reglas como las que se acaban de comentar, juntamente con las normas que regulan la entrada en vigor del CM, que también se han explicado, no van a provocar sino un efecto contrario a la implementación rápida del mismo.

VII. ALGUNAS CONCLUSIONES

PRIMERA.— La idea de dar vida a un instrumento multilateral para tratar de implementar las medidas del Proyecto BEPS tiene que ser, en principio, y sin duda, aplaudida. No hay que perder de vista que el número de CDI vigentes en la actualidad es muy elevado —más de 3.000, tal y como ya se recordó en la parte introductoria de este trabajo—, por lo que la actualización individualizada de esta clase de tratados para adaptarlos a las directrices del Proyecto BEPS requeriría una gran inversión de tiempo y dinero. Parece ser que la intermediación de un instrumento multilateral puede acortar razonablemente el camino para alcanzar los objetivos del Proyecto BEPS, en tanto permitirá, en su caso, una modificación sincronizada de todos los CDI con relación a los problemas que plantea la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sin necesidad de abordar la cuestión CDI por CDI.

SEGUNDA.— A efectos de aplicar e interpretar los CDI modificados por el CM, son varios los elementos que deberán tenerse en cuenta —los Comentarios al MC OCDE, el artículo 3 MC OCDE (o el equivalente del CDI en cuestión), la legislación interna de los Estados contratantes, el procedimiento amistoso y el procedimiento de arbitraje, los informes definitivos del Proyecto BEPS y la Conferencia de Partes—. Esto no hará sino complicar y dificultar las tareas hermenéuticas de los acuerdos subyacentes.

TERCERA.— La existencia de tantas clases de cláusulas, que, en todo caso, pretenden salvaguardar el principio de la autonomía soberana del Derecho internacional, va a conllevar inevitablemente una disparidad en la implementación de medidas del

Proyecto BEPS. Partiendo de la idea de que el CM se ha firmado por parte de diversas Jurisdicciones, solamente quedará garantizada la aplicación de aquellas cláusulas que contengan estándares mínimos, que quedan recogidos en tan solo 3 artículos del CM. En cambio, la amplia facultad reconocida a las Jurisdicciones para formular reservas respecto del resto de disposiciones —cuya consecuencia será, en la mayoría de ocasiones, que se siga aplicando la cláusula del CDI sin modificación alguna del CM— va a conducir a la posibilidad de que los CDI permanezcan prácticamente inalterados. Además, al menos de momento, serán notorias la incertidumbre y la confusión que genera la flexibilidad presente en la estructura de las disposiciones.

CUARTA.— Las normas sobre las fechas de entrada en vigor y de producción de efectos del CM no van a favorecer, precisamente, una implementación rápida de las medidas del Proyecto BEPS. Este Proyecto se puso en marcha en el año 2013 y, a día de hoy, el CM solamente ha entrado en vigor para cinco Jurisdicciones, lo cual reduce enormemente el número de CDI que podrán, en su caso, desplegar sus efectos con las modificaciones del CM incorporadas.

QUINTA.— En lo que respecta a España, a la fecha de cierre de este trabajo aún se está a la espera de que se deposite el instrumento de ratificación a fin de poder comenzar a computar el plazo para conocer el día de entrada en vigor del CM. Se desconoce cuándo ocurrirá. En todo caso, habiéndose examinado el documento provisional de notificaciones y reservas presentado por el Estado español, cabe afirmar que, por lo general, esta Jurisdicción ha actuado correctamente, debiéndose quedar a la espera de la presentación del documento definitivo —que podrá ser una confirmación del provisional— en el momento del depósito del instrumento de ratificación.

BIBLIOGRAFÍA

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Retos del Concierto Económico ante un nuevo orden fiscal internacional», en *El Concierto Económico*. Los retos actuales, Eusko Legebiltzarra/Parlamento Vasco, Bilbao, 2016.

—, «Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los territorios históricos del País Vasco», en *Zergak*, núm. 53, 2017.

OCDE: *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, 2016.

—, Nota Explicativa del Convenio Multilateral para implementar medidas relativas a los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios, 2016.

RUBÍ CASSINELLO, J. G. / MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro, y su encaje internacional», en *Ekonomiaz: Revista Vasca de Economía*, núm. 88, 2015.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde Autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO