

Crisis Sistémica Mundial y Sistema Tributario

Domingo Carbajo Vasco

España

1. Consideraciones Previas

Las economías de mayor peso en la esfera internacional, convencionalmente integradas en el denominado G-20¹, parecen haber superado la larga onda de crisis económica iniciada con la quiebra del conglomerado financiero Lehman Brothers² el 15 de septiembre de 2008.

Ha sido tal el impacto negativo de esa recesión que, en la jerga económica, se la conoce como “La Gran Depresión 2.0”, rememorando su antecedente: la crisis de 1929, la cual sólo concluyó (no deberíamos olvidarlo) tras el desenlace de la II Guerra Mundial y el cambio de las relaciones de poder internacionales que la misma supuso.

1 Según Wikipedia:

El Grupo de los 20 (numerónimo: G-20) es un foro de 19 países, más la Unión Europea, donde se reúnen regularmente, desde 1999, jefes de Estado (o Gobierno), gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. Está constituido por siete de los países más industrializados —Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido— (G-7), más Rusia (G-8), más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico. Además, cada año participan como invitados España, el país que ocupe la presidencia de la ASEAN, dos países africanos (el que preside la Unión Africana y un representante de la Nueva Alianza para el Desarrollo de África) y un país (a veces más de uno) invitado por la presidencia, por lo general de su propia región.

Es un foro de cooperación y consultas entre los países en temas relacionados con el sistema financiero internacional. Estudia, revisa y promueve discusiones sobre temas relacionados con los países industrializados y las economías emergentes, con el objetivo de mantener la estabilidad financiera internacional, y de encargarse de temas que estén más allá del ámbito de acción de otras organizaciones de menor jerarquía.

Desde 2009, el G20 ha desplazado al G-8 y al G8+5 como foro de discusión de la economía mundial.

En sus reuniones anuales, en las cuales la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) participa como el órgano técnico del grupo y su Secretaría, se señalan las líneas generales de la Política Económica mundial y se esbozan los rasgos, tendencias e instrumentos para dirigirla, siquiera consensualmente, en el ejercicio siguiente.

La última reunión ha tenido lugar en Hamburgo, República Federal Alemana y su informe final, en materia tributaria, titulado: OECD Secretary General Report to G20 Leaders, puede encontrarse en:

www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Download%20the%20report&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-07-2017&utm_term=demo

2 El Informe Perspectivas de la economía mundial, que publica dos veces al año el Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), otra de las grandes instituciones económicas internacionales, de carácter “ortodoxo” (signifique este adjetivo lo que uno quiera, empezando por ser sinónimo de “convencional”), se hace eco también de un moderado optimismo acerca del futuro de la economía mundial; así, en el más reciente, publicado en abril de 2017, file:///C:/Users/usuario/Downloads/texts%20(2).pdf, página 6, se dice textualmente:

La actividad económica cobró cierto ímpetu en el segundo semestre de 2016, especialmente en las economías avanzadas. El crecimiento repuntó en Estados Unidos a medida que las empresas adquirieron más confianza en la demanda futura, y las existencias comenzaron a contribuir de manera positiva al crecimiento (tras cinco trimestres de lastre). El crecimiento también conservó el vigor en el Reino Unido, donde el gasto no cedió aun después del referendo de junio de 2016 a favor de abandonar la Unión Europea (brexit). La actividad sorprendió al alza en Japón gracias al elevado nivel de las exportaciones netas, y en países de la zona del euro como Alemania y España, como resultado de una fuerte demanda interna.

En cualquier caso, el precitado Informe también señala riesgos y problemas.

Aunque **las causas de la crisis siguen siendo (y serán por muchos años) objeto de discusión³, lo cierto es que, tradicionalmente, se ja visto en la misma una crisis con origen fundamentalmente financiero**, derivada de la disociación creciente entre los ritmos y los espacios de la economía real y la economía “financiarizada” (por utilizar el término castellanizado de Costas Lavapitsas)⁴, producto directo de la enorme expansión de unos créditos hipotecarios que se concedieron sin garantías y de la ruptura de la conexión entre la actividad económica real (mercancías, *brick and mortars*) y la monetaria que exacerbó la inestabilidad del sistema financiero, llevando a la aparición de ideologías como la de *too big to fail*.

En realidad y, dado que éste no es el objetivo fundamental de nuestra exposición⁵, sí interesa señalar que, en primer lugar, **la crisis no se ha producido ni de manera uniforme, ni con igual intensidad en toda la economía mundial**, por ejemplo, muchos Estados de América Latina y el Caribe (en adelante, ALyC)⁶ han vivido, por el contrario, un ciclo expansivo de sus economías, la conocida como “década de bonanza”⁷ y economías tan relevantes como la china se han expandido a tasas espectaculares, rondando el 7% de crecimiento interanual del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB)⁸, lo cual conlleva, a su vez, el dedicado problema de si ha existido o no, durante este período de ciclo a la baja de la economía mundial, la *decoupling* (es decir, si es posible en un contexto económico mundial X, separarse del ciclo general del mismo).

En segundo término, **no toda la doctrina estaría de acuerdo con la afirmación anterior respecto del “fin de la crisis” o, al menos, la matizarían, al señalar las grandes cicatrices que la misma ha dejado, empezando por la desigualdad creciente** a todos los niveles (entre países, entre grupos sociales, entre generaciones,

3 Recordemos, a este respecto, que todavía se siguen debatiendo en el pensamiento económico, incluso en el ortodoxo y más tradicional, las causas del “crack” de 1929, desde los que atienden a un problema puramente monetario, de tipos de interés, entre los cuales se encontraría Friedman y la escuela de Chicago, hasta los que inscriben la crisis en las ondas largas y cíclicas de la economía mundial capitalista, tesis esta que, a su vez, admite múltiples variantes desde las posiciones historicistas de Karl Polanyi hasta los partidarios de la teoría de los ciclos largos con Ona Kondratieff a la cabeza (con la variante de las tecnologías destructivas/innovadoras de Josef Schumpeter), y así sucesivamente e incluyendo entre los autores de diferentes explicaciones del “crack” de 1929, a los liberales que vieron en este fenómeno un exceso de la regulación de los mercados financieros y, por último, a las diversas corrientes marxistas (con sus variantes: ejemplo de crisis de subconsumo, de sobreproducción, de expansión acelerada de una economía parasitaria, etc.).

4 Passim. Lavapitsas, Costas. El capitalismo financiarizado. Expansión y crisis, Eds. Maya, Madrid, 2009.

5 Vid., en general, Carbajo Vasco, Domingo. “Crisis económica y crisis fiscal en la España del siglo XXI”, en García, Norberto E.; Ruesga Benito, Santos M. (coordinadores). ¿Qué ha pasado con la economía española?. La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013), Ed. Pirámide, Madrid, 2014, páginas 227 a 248.

6 Queremos rechazar desde el principio cualquier visión convencional de ALy C como una unidad económica, por no hablar de política, cultural, institucional, etc. Utilizamos, en cualquier caso, la expresión por razones históricas, estadísticas y geográficas, agrupando en la Región realidades enormemente diferentes, incluyendo en estas variaciones el punto de vista tributario.

7 Para una visión reciente de la evolución económica y social de ALyC y su incidencia en la Política Fiscal, nos remitimos a: Jiménez, Juan Pablo, Podestá, Andrea. “Situación económica y social en América Latina. Ingresos tributarios y carga fiscal”, en VVAA. Los sistemas tributarios en América Latina, Eds. Instituto de Estudios Fiscales, Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, Madrid, 2017, páginas 21 a 60. Para la continuación, sin embargo, de la desigualdad como rasgo crónico de la realidad iberoamericana: Cañete Alonso, Rosa. Desigualdad y guerras fiscales, Oxfam, febrero de 2017, mimeo.

8 Eso, claro está, siempre que nos creamos las estadísticas oficiales chinas, lo cual no todos los analistas están dispuestos a admitir o, al menos, lo hacen cum grano salis.

etc.)⁹ y, por último, cabe señalar que, como toda “salida” de una crisis económica tan profunda, el panorama mundial, social, político y económico es muy distinto al que se vislumbraba con anterioridad a la misma.

De esta forma, **el juego de fuerzas de la economía mundial está cambiando** y, en cualquier supuesto, alguno de los rasgos iniciáticos de principios del siglo XX no han hecho sino reforzarse.

En este sentido, **nos encontramos ante una economía crecientemente globalizada, mundializada¹⁰, dominada por un nuevo modelo, la llamada “economía digital”¹¹, ampliamente desmaterializada y universal**, crecientemente permeada por las omnipresentes TIC (tecnologías de la información y las comunicaciones), **cuyo agente empresarial dominante y dinámico son las “nuevas” empresas multinacionales** (o, mejor dicho, transnacionales)¹² y profundamente lábil, cambiante e inestable, “donde la inteligencia ha sustituido al músculo”.

En la reacción ante la crisis es importante también mencionar que el papel activo que el keynesianismo dominante como doctrina económica atribuía a la Política Fiscal anti cíclica, se ha demostrado inadecuado o, incluso directamente, como ha sucedido con la Política Económica clásica de la UE en la zona euro¹³, ha sido sustituido por visiones totalmente contrarias, por ejemplo, las “políticas de ajuste” y, en general, tanto en los Estados Unidos como en Japón y en la propia UE desde 2012, **se atribuye el éxito de la salida a la crisis a Políticas Monetarias laxas, más o menos sofisticadas, con reducciones amplias del tipo de interés¹⁴,**

9 El clásico en este terreno es: Piketty, Thomas. El Capital del siglo XXI, Ed. Fondo de Cultura Económica de España, Madrid, 2014.

Ahora bien, la preocupación por la desigualdad creciente en el mundo alienta por igual, y se manifiesta estadísticamente hablando, en diferentes voces económicas y doctrinales, por ejemplo, la propia OECD ha manifestado muy recientemente su preocupación por la materia.

En este sentido, la OCDE dispone del llamado IDD (Income Distribution Data Base) que proporciona datos sobre la situación de los coeficientes Gini, antes y después de impuestos y transferencias, rentas medias de los hogares, rentas disponibles, ratios de pobreza relativa, diferenciales de ratios de pobreza antes y después de impuestos, etc.

Nos remitimos al IDD: <http://www.oecd.org/social/income-distribution-database.htm>

Y, para una síntesis de estas preocupaciones, OECD. In it Together. Why Less Inequality Benefits All, May 21, 2015.

Otro documento muy difundido de manera mundial, que pone el acento en la desigualdad, es: Oxfam-Intermón. Una economía al servicio del 1%. Acabar con los privilegios y la concentración de poder para frenar la desigualdad extrema, <https://oxfamintermon.s3.amazonaws.com/sites/default/files/documentos/files/economia-para-minoria-informe.pdf>

10 Un auténtico “sistema-mundo” por utilizar una expresión clásica de Inmanuel Maurice Wallerstein. El moderno sistema mundial, Ed. Siglo XXI de España Ediciones, Madrid, 1979, dos tomos.

11 Sobre este concepto, cuya caracterización sigue siendo objeto de debates, nos remitimos a:

-Proyecto OECD/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos de la economía digital, Ediciones OCDE, París, 2014, Acción 1 de BEPS, www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf (de la versión definitiva de 2015, sólo conocemos los textos en francés e inglés, idiomas oficiales de la OCDE, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WXpAtIjyIU, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy).

-En la Unión Europea (en adelante, UE) tenemos todos los trabajos, informes y estadísticas que publica la Comisión Europea sobre el Digital Single Market, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en>, en el contexto de configurar un auténtico mercado europeo único digital.

12 Amazon, Apple, Google, etc., nombres comunes a todos los ciudadanos del mundo.

13 Recuérdese que una cosa es la UE, con 28 miembros y otra, distinta, es la “zona euro” que agrupa a 19 Estados.

Téngase en cuenta también, a la hora de analizar el ámbito territorial y primariamente político de la UE, que el Reino Unido sigue siendo miembro de la UE, pues las negociaciones para su salida de esta última no han hecho sino comenzar, el proceso conocido como Brexit, esperando que concluya en marzo de 2019, tras unas complejas negociaciones de muy dudoso resultado y reguladas, jurídicamente hablando, por el artículo 50 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

14 Que, durante muchos meses del año 2017, se conserva negativo en la UE.

englobadas bajo el término genérico de *quantitative easing*, facilidades monetarias o QE¹⁵.

Parece, por tanto, a simple vista, que ni la Política Fiscal ha sido la responsable de la crisis económica, en las jurisdicciones que la hayan sufrido (para hacerse una idea de la duración e intensidad de la crisis, en España se ha recuperado el PIB del ejercicio 2008 en el segundo semestre de este ejercicio, 2017), ni tampoco ha tenido un protagonismo decisivo en su solución, ni mucho menos cabe indicar que el resultado de esa “economía digital y globalizada”, de esa “economía mundo” emergente que estamos viendo surgir, haya traído consigo, de manera querida o inevitablemente, un nuevo modelo de fiscalidad internacional.

Sin embargo, no es esta nuestra opinión y pasamos, seguidamente, a exponer (siquiera brevemente) las razones que nos mueven a plantear otro punto de vista.

2. La Economía Mundial del Siglo XXI y la Fiscalidad. Cuestiones Iniciales

Para amplias corrientes doctrinales el dogma de la soberanía nacional se sigue conservando en el plano de lo fiscal y, en consecuencia, las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) de las, aproximadamente, 200 jurisdicciones mundiales se caracterizan por la limitación nacional de sus poderes, la competencia feroz de sus sistemas tributarios, sus procedimientos de aplicación de los tributos y, en general, por su visión fragmentaria y limitada a sus territorios de sus problemas fiscales en clara contradicción con los principios de libre competencia y libertad de circulación de factores productivos que funcionan a nivel universal.

Pues bien, desde finales del siglo XX, resultaba evidente que, frente a la construcción de una economía globalizada dominada por las “nuevas” empresas multinacionales (en adelante, EMN) tecnológicas o de “nuevo “cuño”¹⁶, la fragmentación y competencia entre las AATT resultaba totalmente contradictoria a las fuerzas económicas mundiales e ineficiente, pues se enfrentaba, por el contrario, a un mercado globalizado.

Las EMN y las bases tributarias de mayor dinamismo y volatilidad, empezando por el capital financiero, se aprovecharon de factores como son la expansión de las libertades básicas, empezando por la libre circulación de capitales, para favorecer una competencia hacia el mínimo en los tributos efectivos que pagaban, generando una competencia fiscal dañina, *harmful tax competition*, siempre a la baja con ánimo de atraer a los diferentes territorios nacionales de cada AATT, vista individualizada y aisladamente, las inversiones más significativas y los colectivos o modalidades

15 Por aquello de que vivimos en un siglo de siglas o, si se prefiere, de acrónimos.

16 Caso de las tiendas de ropa internacionalizadas y low cost, entre las cuales figura la española ZARA-Inditex o las cadenas de cafeterías norteamericanas Starbucks.

de rentas que se consideraban más dinámicos, desde futbolistas a investigadores pasando por los propios directivos de las EMN.

Además, aun sin exacerbar esta competencia “selectiva”, la multiplicidad de normativa tributaria, regulaciones e instituciones nacionales permitía la generación de “huecos”, de interpretaciones complejas de disposiciones que, pensadas para un mercado interior, casaban mal con una realidad económica y social plenamente internacional.

Esto facilitó enormemente el desarrollo de las técnicas de arbitraje tributario, eligiendo las EMN la normativa tributaria doméstica más favorable y acciones de selección de esa normativa, por ejemplo, el *treaty shopping*; lo cual trajo consigo el desarrollo de sofisticadas estrategias de planificación fiscal internacional “agresiva” o, si se prefiere el término, “abusiva”.

La incapacidad de las AATT para cooperar entre sí se veía, asimismo, favorecida por la permisividad con que un ordenamiento internacional inexistente, sin poder centralizado alguno y con instituciones y organizaciones económicas internacionales, dominadas, en general, por las propias EMN y sus acólitos o asesores (caso de las conocidas “*big four*”) que reforzaban el mito de la soberanía nacional y de la “libre” competencia de los mercados.

Es más, el acelerado ritmo de la globalización, creciente, geométrica y expansiva, chocaba de plano con AATT centradas en procedimientos fiscales rígidos, formalistas y premiosos, vinculados a trámites, derechos y garantías, contempladas desde perspectivas puramente nacionales¹⁷.

Para hacer todavía **más imposible la coexistencia entre un nuevo orden económico internacional y un sistema tributario, aun gestionado por AATT nacionales, pero estable, coherente y consensuado**, nos encontrábamos en que las instituciones creadoras de un incipiente Derecho Internacional Tributario, en especial la OCDE (una vez que otras voces disidentes como pudo ser en la propia ALyC las concepciones fiscales del Pacto Andino), no hacían sino favorecer la expansión irrestricta de las EMN, la visión nacionalista y pretendidamente cooperativa entre Estados, mas puramente bilateral, mediante el desarrollo de un Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, CDI) que potenciaba casi exclusivamente a los países exportadores netos del capital, Estados de la residencia de tales inversionistas y con una Guía para regular la fiscalidad de las EMN (la mítica “Guía de Precios de Transferencia entre empresas multinacionales”) que partía del mito de la independencia funcional de las diferentes unidades productivas o de servicios que una EMN deseara colocar en cada jurisdicción fiscal.

17 Sobre esta situación y sus problemas para el funcionamiento de las AATT nacionales ya se venía advirtiendo desde comienzos del siglo XX, véase, por ejemplo, nuestro trabajo: “La Hacienda Pública ante la globalización. Algunas reflexiones”, www.gacetafiscal.com, www.fiscoweb.com, y www.expansión.net, , Junio de 2001

Esta independencia funcional sólo se solucionaba mediante un “ajuste valorativo” tendente a conseguir el “verdadero” valor de mercado de la operación, a través de la búsqueda de una nueva especie de Santo Grial: el precio de mercado comparable, el CUP, el *comparable unitary price*.

Además, en el plano internacional, la gran obsesión de las organizaciones internacionales dominantes en este terreno, escasas y con un reducido poder de imperio a la hora de aplicar sus disposiciones, supuesto de la OCDE y su Comité de Asuntos Fiscales, era eliminar o, al menos, reducir el problema de la “doble imposición económica internacional”, mediante los conocidos métodos de exención, imputación, etc. y la implantación de un elenco de CDI que, en nada favorecían, a las naciones de la fuente.

Pero no puede decirse que, si bien no de forma decisiva, esa “ausencia” de reglas comunes e imperativas de un sistema tributario internacional no haya coadyuvado a la Gran Depresión y, en consecuencia, el nuevo paradigma resultante de la crisis: el modelo BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*¹⁸ constituya, asimismo, un subproducto de los diferentes instrumentos y Políticas Económicas que las fuerzas dominantes de la economía mundial, organizadas laxamente en torno al G20, han diseñado para recuperar el ritmo de la economía¹⁹.

Precisamente, **la carencia de unas reglas, siquiera consensuadas o implantadas mediante instrumentos jurídicos de Derecho blando o *soft Law*, de un auténtico Derecho Internacional Tributario, ha coadyuvado significativamente a la Gran Depresión.**

Dos son las razones que nos parece derivan de esta situación: por un lado, la multiplicidad de jurisdicciones fiscales favoreció la planificación fiscal internacional agresiva (piénsese, verbigracia, en la floración de los llamados “híbridos”) con la subsiguiente reducción de la tributación efectiva sobre las EMN y su valor añadido y, en segundo orden, acrecentó la inestabilidad del sistema y su propia inseguridad.

Además, los conocimientos y equipos técnicos de la EMN les permitieron desarrollar complejas estrategias de “arbitraje” fiscal y de confrontación entre las propias AATT, las cuales no hicieron sino potenciar alambicadas formas de beneficiar a tales agentes, desde “*rulings*”, es decir, decisiones administrativas en favor de las EMN, retorciendo la Ley tributaria, para atraer sus inversiones al país, hasta la creación de

18 La traducción española es “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios” y refleja bien a las claras los problemas tributarios que confronta, ya que, como señala la propia OCDE, en su folleto “10 Preguntas sobre BEPS”, www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf:

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema.

19 Para una información constantemente actualizada respecto del Programa BEPS y sus 15 Acciones, remitimos al lector a: www.oecd.org/tax/beps.

múltiples regímenes tributarios especiales²⁰, pasando por la pléyade de beneficios fiscales, de gastos tributarios (expresión esta última más difundida en ALyC) que asolan y agujerean la recaudación de nuestros Presupuestos²¹.

Pero es que, además, algunos rasgos de los sistemas tributarios potenciaron la Gran Depresión:

1º) Las estructuras tributarias gravaban actividades, negocios, hechos productivos, etc. propios de la economía real, centrándose sus conceptos e incluso sus expresiones jurídicas en lo físico, las mercancías, el lugar de localización, el establecimiento permanente como “lugar fijo de negocios”, etc.

Sin embargo, la realidad económica iba por otro camino: hacia lo intangible, el valor creciente de la información, de los *bits*, la conversión de lo físico en inmaterial mediante el auge de la mencionada desmaterialización, por ejemplo, pasamos del libro físico al *e-book*, el fin de la relación entre el lugar donde se generaba, de verdad, el valor añadido del negocio con la jurisdicción donde ese valor añadido se sometía a imposición²².

Ya, a finales del siglo XX, el fracaso para establecer un modelo tributario para lo que, en aquel entonces, se conocía como “comercio electrónico”, dio el aviso de la inadaptación de las estructuras tributarias a las nuevas realidades económicas²³.

En suma, **nuestros conceptos tributarios están pensados y se aplican sobre realidades físicas y nacionales que, cada vez, son las que menos importancia económica, política, social e, incluso, cultural tienen.**

No hemos integrado en la configuración de los hechos imponibles la realidad: economía digitalizada, globalizada, TIC, nuevos negocios, *verbigracia*, *you-tuberos*, desmaterialización y fin de las fronteras.

2º) Bien por la presión para atraer las inversiones internacionales, bien por el control que ejercen las élites y los grupos de presión sobre la Política Fiscal, nuestro sistema tributario gravaba menos el factor productivo capital que el factor trabajo.

20 Entre ellos aparece de todo, desde las clásicas “zonas francas” hasta los vinculados de manera novedosa a las TIC, supuesto del denominado patent box.

21 Pecho Trigueros, Miguel. Gastos tributarios en América Latina, 2008-2012, Ed. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante, CIAT). Departamento de Estudios e Investigaciones Tributarias, Documento de Trabajo n° 2/2014, http://infofiscal.conare.ac.cr/images/docs/citada/Pecho_-_2014_-_Gastos_tributarios_en_America_Latina_2008-2012-annotated_1.pdf.

22 En esa ruptura de la “cadena de valor” también se centra BEPS, señalando que las EMN no pagan, precisamente, donde se genera su valor añadido sino en la jurisdicción fiscal de su interés, trasladando mediante una planificación fiscal sofisticada sus bases imponibles a dónde menor tributación efectiva tengan.

23 En general. Carbajo Vasco, Domingo. “La Fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades”, Carta Tributaria, monografías, n° 334, 1 de mayo de 2000.

Este diferencial de tributación se traducía en que, desde un punto de vista racional y económico, interesara sustituir trabajo por capital, pues este “costaba” menos (desde la perspectiva tributaria) al empresario que el uso de la fuerza de trabajo.

Aunque no es factible evaluar en qué medida esta discriminación impositiva ha coadyuvado a la escasez de trabajo y a la reaparición de un modelo de relaciones laborales más propio del capitalismo victoriano del siglo XIX que de economías sociales avanzadas; lo cierto es que esta situación desvaloriza el trabajo, provoca la deflación salarial y fomenta el fuerte desempleo que azota a muchas economías occidentales²⁴.

Por si esto fuera poco, la forma de tributar el trabajo también es incorrecta como demuestra el hecho de la preocupación creciente por los llamados *tax wedges* y la trampa de pobreza²⁵.

3º) En general, se demostró que la visión “nacional”, doméstica e interna del sistema tributario y de las AATT era totalmente inapropiada ante la creciente internacionalización y que, determinados impuestos, empezando por el Impuesto al Valor Agregado (el IVA) no estaban adaptados a esa globalización, como demuestra el hecho de que mucha doctrina siga considerando que, en el IVA, no son relevantes los problemas de localización del hecho imponible o la posible existencia de dobles imposiciones en hechos transfronterizos.

Pero esta “inadaptación” a la realidad internacional se desarrollaba, en mayor o menor medida, en todos los gravámenes, por ejemplo, una imposición sobre la renta de las sociedades que no tiene en cuenta el cambio climático o las deseconomías externas que genera un sistema de amortización contrario al reciclaje y la reutilización de los bienes de activo; la ausencia de una reflexión generalizada sobre las relaciones entre fiscalidad y Medio Ambiente, etc.

En suma, **una fiscalidad inadecuada totalmente para hacer frente a las nuevas tendencias de la economía internacional, desajuste que, lógicamente, no hacía sino propiciar la crisis.**

4º) A todo ello, también las AATT, a nuestro entender, respondieron de manera inadaptada o tardía, sin una reflexión profunda acerca de su papel, tratando de defender como fuera su “terreno de juego”, su *turf*, lo cual multiplicó la normativa fiscal, la complejidad de los sistemas tributarios, los costes indirectos de la fiscalidad, *compliance costs*, etc.

24 Por ejemplo, España ha recuperado en el segundo trimestre de 2017 el PIB de 2008, pero no ha obtenido todavía los niveles de renta disponible anteriores y su nivel de desempleo es todavía del 17% de la Población Activa.

25 En este sentido, el desarrollo de las metodologías para estimar la diferencia que provocan los impuestos y las cotizaciones entre el salario bruto y el salario neto, los *taxing wages*, ha alcanzado ya, afortunadamente, a ALyC. Véase, a este respecto, OECD. *Taxing Wages*, 2017, www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm
OCDE. BID. CIAT. *Impuestos sobre los salarios en América Latina y El Caribe*, 2016, www.oecd.org/dev/Impuestos-sobre-los-salarios-en-America-Latina-y-el-Caribe-RESUMEN.pdf.

En general, **todos estos factores se tradujeron en un incremento de la presión tributaria sobre los sectores económicos tradicionales y las bases tributarias más fijas**, lo cual, indirectamente, reforzó todavía más la huida hacia la economía digital, el atractivo de los paraísos fiscales y el inicio de la resistencia fiscal y el agrietamiento de un modelo de “cumplimiento voluntario” o, mejor dicho, “voluntario inducido”²⁶.

Es más, no podemos olvidar que someter, de manera diferencialmente más onerosa, a la economía tradicional y a los sectores de las clases medias conlleva favorecer, siquiera indirectamente, precisamente, a los causantes de tal hecho: la economía digital y retroalimentar, en una especie de *feed back*, la resistencia fiscal.

De hecho, el nacimiento de una conciencia cívica universal en favor de una mayor justicia tributaria, de la transparencia y la buena gobernanza en las relaciones fiscales internacionales, se debe a que los sectores sociales afectados por ese diferencial excesivo de fiscalidad empezaron a clamar contra el mismo; incluso, las empresas tradicionales o las EMN de carácter clásico, por ejemplo, las de infraestructuras han descubierto que la competencia libre, la eficacia de la economía de mercado, sólo se logra si todos los sectores económicos tributan de manera equitativa y, por último, se acaba con la anomalía que conlleva la existencia de esos “agujeros negros”: los paraísos fiscales que se nutren, exclusivamente, de los desaciertos de los demás.

Sin embargo, cabe reconocer que **las AATT tenían una vía clara para solucionar alguno de los problemas derivados de esa contradicción entre soberanía nacional tributaria e internacionalización económica, como era el aumento de la cooperación, la asistencia mutua y la colaboración de las AATT, especialmente, compartiendo el objeto de mayor valor en la sociedad del conocimiento, como es la información.**

5º) La deducibilidad generalizada de los intereses para cuantificar la renta, frente a la ausencia de una equivalencia similar para las retribuciones de los capitales propios, no hizo sino impulsar el endeudamiento generalizado y, en consecuencia, la “burbuja financiera”.

3. El Proyecto BEPS como nuevo Paradigma de la Fiscalidad Internacional

3.1. Introducción

No de extrañar que, en un contexto de crisis económica, protestas sociales y cívicas ante un sistema tributario insuficiente y observado como crecientemente injusto

²⁶ Creemos que sin una efectiva capacidad disuasoria, sin medios para reprimir, en última instancia, el fraude, no es posible un auténtico cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

por colectivos muy significados de contribuyentes, con unas pérdidas de eficacia notables debido a la creciente contradicción entre AATT nacionales y globalización e ineficiente, por la disociación entre el sistema tributario y la realidad económica y social, naciese la oportunidad de configurar un nuevo modelo tributario y, sobre todo, la de crear un cierto sistema de consenso, un verdadero elenco de reglas de fiscalidad internacional.

Este nuevo paradigma de la fiscalidad internacional es BEPS y se encuentra en pleno proceso de implantación inclusiva, por lo que, quizás, todavía sea pronto para juzgar si ha logrado resolver o, al menos, reducir las contradicciones anteriormente enunciadas, aunque, en nuestra humilde opinión, si bien los resultados son mejores de los esperados al principio, están apareciendo resistencias notables a su implantación, ver *infra* y, además, resulta insuficiente para cerrar problemas graves en el funcionamiento de la fiscalidad internacional.

Exponer en pocas páginas el contenido del programa BEPS y de sus 15 Acciones, aunque solamente sea porque sobre el mismo se han escrito miles de páginas y todavía no ha concluido el debate sobre su contenido, naturaleza y futuro, es, prácticamente imposible.

Es más, ni siquiera pueden darse por terminados los trabajos técnicos de la OCDE e instituciones conexas a la misma, en especial, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información y, mucho menos, el proceso de implementación nacional de sus diferentes Acciones mediante la versión que, la propia OCDE, desea sea “inclusiva”, ver abajo.

3.2. Una Breve Síntesis del Estado Actual de BEPS

El 5 de octubre de 2015 se aprobaron las 15 Acciones del Proyecto de BEPS, bajo la égida del grupo de coordinación económica internacional más relevante, el G-20, convirtiendo de esta manera un proyecto limitado, en principio, a difundir las labores propias de un *think-tank*, de una institución económica sin capacidad imperativa, incluso, sobre sus propios 35 Estados miembros: la OECD/OCDE, según utilicemos sus siglas en inglés o en español, en una propuesta de liderazgo mundial para configurar el Derecho Internacional Tributario, en un auténtico nuevo paradigma de la fiscalidad internacional.

Para la doctrina internacional dominante, manifestada, por ejemplo, en instituciones como la *International Fiscal Association*²⁷, IFA o el *International Bureau of Fiscal Documentation*, IFBD²⁸, la aprobación, el día 5 de octubre de 2015, de los siete

27 www.ifa.nl/organisation/what_is_ifa/pages/default.aspx

El 70 ° Congreso de la IFA se ha celebró en Madrid, durante los días 25 a 29 de septiembre de 2016 y el 71 ° Congreso ha tenido lugar el mes de septiembre pasado en Río de Janeiro, concretamente, entre el 27 de agosto a 4 de septiembre de 2017. En los Congresos citados los debates respecto del proyecto BEPS han sido los protagonistas.

28 www.ifbd.org

últimos documentos (*deliverables*) en los que se plasmaba el Plan de Acción de la Iniciativa BEPS y, posteriormente, tras superar los filtros de los órganos de Gobierno de la OCDE y de su Secretaría, el visto bueno de todo el Programa BEPS por la Asamblea Anual del Banco Mundial y del FMI en Lima, el 9 de octubre de 2015 (muy simbólico para la pretensión de universalidad del Proyecto BEPS resulta también que el lugar de tal aprobación se encuentre en Iberoamérica) y por el G-20²⁹, en su reunión del 26-27 de febrero de 2016, en Shanghai, China, suponen la culminación definitiva, no sólo de este nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, cuyos parámetros sustituyen al modelo clásico de la OCDE, **sino también la configuración de un Derecho Tributario internacional de carácter unitario y consensuado.**

Es más, la universalización de BEPS ha ido continuando, situándose ahora, octubre de 2017, en más de 100 las jurisdicciones fiscales comprometidas en su implantación, además, de preparar el control y seguimiento de la uniformidad y calidad de la introducción consensuada del paquete BEPS³⁰.

Para ello, la OCDE ha diseñado un “marco inclusivo” para la entrada en vigor de BEPS³¹ que pretende ser universal, consensual y uniforme, para lo cual ha ido desarrollando diferentes conferencias internacionales, siendo la primera en Kioto, Japón, 30 de julio y 1 de julio de 2016³² y, además, añadiendo a la expansión de la misma, tanto conferencias de carácter regional, para impedir cualquier resistencia a la mencionada aplicación uniforme, a la vez que expanden el mensaje y toman en consideración las peculiaridades y particularidades de cada zona del Mundo en relación a las diferentes Acciones BEPS.

De hecho, la preocupación de la OCDE por superar cualquier dificultad regional para una introducción uniforme de BEPS le ha llevado, asimismo, a proponer la introducción de herramientas, *tool-kits*, para implementar BEPS en aquellas jurisdicciones de escasa capacidad técnica, solicitar el apoyo de foros regionales tributarios, por ejemplo, el CIAT y a la celebración de variadas conferencias regionales que difundan la importancia de que BEPS sea puesto en vigor de manera uniforme y consensuada, habiéndose celebrado, por ejemplo, el Primer Mitin Regional latinoamericano en Montevideo del 21 al 23 de septiembre de 2016³³.

29 La noticia en: www.efe.com/efe/america/economia/el-g20-da-un-paso-al-frente-en-combate-de-la-evasion-fiscal/2000011-2734302.

También puede verse. “La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20”, www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm.

30 OECD. “About BEPS and the inclusive framework”, www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#monitoring. El 7 de julio de 2017 la isla de Montserrat se convirtió en el 102º país que firmó el marco inclusivo de BEPS.

31 OECD. “Background brief. Inclusive framework for BEPS implementation”, March 2016, www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf

32 OECD. “First meeting of the new inclusive framework to tackle Base Erosion and Profit Shifting marks a new era in international tax co-operation”, www.oecd.org/tax/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm

33 OECD. “First regional meeting of the Inclusive Framework on BEPS for Latin America and the Caribbean Montevideo (Uruguay), 21-23 September 2016.”, www.oecd.org/tax/first-regional-meeting-of-the-inclusive-framework-on-beps-for-latin-america-and-the-caribbean-montevideo-uruguay.htm

Asimismo, téngase en cuenta el Congreso recientemente ejecutado para los países francófonos: “Regional meeting of the

De hecho, la OCDE tiene la pretensión de que el Programa BEPS se convierta en el nuevo modelo de Derecho Fiscal Internacional del siglo XXI y alcance, al menos, una extensión territorial idéntica al número de jurisdicciones fiscales que componen el llamado “Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información por Razones Fiscales”, el cual, actualmente, está integrado por 142 miembros³⁴.

De hecho, las pretensiones básicas del mencionado Foro Global: introducir la transparencia y la buena gobernanza en materia fiscal en el mundo, a través de un complejo proceso de *peer review* y la expansión del intercambio de información tributaria³⁵, no se diferencian, sustantivamente, de alguna de las medidas derivadas de la implantación del Programa BEPS, salvo (y la distinción es remarcable) que el modelo de intercambio de información en este último es automático y sustentado en un instrumento común, el *Common Reporting System* (en adelante, CRS), mientras que, en el Foro Global, el intercambio de información sigue teniendo un alcance mucho más restringido, aunque el nuevo estándar OCDE de intercambio automático de información tributaria, siguiendo el citado modelo normalizado CRS³⁶, se vaya expandiendo ampliamente³⁷.

Asimismo, al lado del Foro anterior, la OCDE no olvida que cualquier normativa tributaria necesita ser aplicada de manera eficaz y eficiente y, para ello, resulta imprescindible la existencia de una AT a la altura de las circunstancias, pues existe el acuerdo generalizado de **que aplicar BEPS conlleva unas dificultades técnicas apreciables**.

En este sentido, hay que destacar el impulso dado por la OCDE a otro Foro, cuyo carácter expansivo, muy superior al limitado círculo de los 35 Estados miembros, resulta indudable.

Nos referimos al “Foro de Administraciones Tributarias”, FAT³⁸, donde los Directores de las diferentes AATT pueden *identificar, discutir e influir sobre las tendencias globales relevantes y desarrollar nuevas ideas para impulsar la administración tributaria alrededor del mundo*.

Inclusive framework on BEPS and Multilateral Instrument workshops for French speaking countries”, Cotonou, Benin, 3-5 July 2017, www.oecd.org/ctp/beps/regional-meeting-for-french-speaking-countries-on-the-inclusive-framework-on-beps-and-multilateral-instrument-workshop.htm

34 www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/ con la inclusión de Benin el 7/06/2017.

35 Passim. Porporatto, Pablo. “Los compromisos de América Latina con la transparencia y el intercambio de información fiscal”, Foro Fiscal Iberoamericano, n.º 21, segundo semestre de 2015, páginas 41 a 45.

36 Para su implementación y desarrollo: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/#d.en.368733. Una síntesis general acerca de la situación del Foro puede encontrarse en su resumen anual: Foro Global sobre la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales. Transparencia fiscal 2016. Informe de progreso, www.oecd.org/tax/transparency/informe-de-progreso-foro-global-2016.pdf

37 www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/. Según la propia OCDE, más de 90 jurisdicciones se han comprometido a introducir el CRS.

38 www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/

Probablemente, **las ambiciones de la OCDE no se detengan ahí y aspire a constituirse en un embrión de AT internacional, como demuestra el impulso a programas puros de AT y fiscalización, supuesto del llamado “Inspectores sin fronteras”³⁹.**

En cualquier caso, volviendo a BEPS, la introducción “uniforme” de sus 15 Acciones supondrá el fin de una etapa convulsa y apasionante del Derecho Internacional Tributario, cuya implantación y aprobación generalizada han de calificarse, en principio, como todo un éxito, un ejemplo de una nueva etapa de la cooperación tributaria internacional⁴⁰.

Sin embargo, nuestra evaluación personal en referencia al “éxito de BEPS” es mucho más matizada, al conceptuar que la implementación del mismo no va a estar exenta de problemas y riesgos y, además, entendemos que BEPS no es la solución mágica, la panacea, de todas las cuestiones tributarias mundiales, empezando porque la fiscalidad internacional indirecta⁴¹, cuyo tenor genera problemas crecientes, ha quedado prácticamente al margen y que la propia OCDE, consciente de esta restricción, está dedicando una atención novedosa a la materia^{42 43}.

Por ello, reiteramos que existen y se plantearán (ya lo están haciendo), sin ningún género de dudas, **problemas post-BEST** y las 15 Acciones que integran su Plan de Acción, ver *infra*.

De todas formas, posteriormente, expondremos algunas visiones críticas del proyecto BEPS en general⁴⁴.

39 www.oecd.org/ctp/tax-global/ifsf-informacion-general.pdf

40 GONZÁLEZ, de Frutos Ubaldo. Logros y resultados del Plan de Acción BEPS, Madrid, 8 de octubre de 2015, mimeo, www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina82.pdf.

41 Utilizamos la dicotomía imposición directa frente a imposición indirecta de una manera puramente didáctica, sin pretender que existan criterios o razones que sustenten de manera precisa tal división.

42 Como se indica en la propia Acción 1 de BEPS, “Afrontar los desafíos de la economía digital”, uno de esos desafíos consiste, precisamente, en:

“Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include [...] how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services” (Identificar las dificultades principales que la economía digital plantea para la aplicación de las reglas existentes de la fiscalidad internacional y desarrollar opciones detalladas para confrontar tales dificultades, adoptando una aproximación holística y considerando ambas: la fiscalidad directa y la indirecta. Entre las cuestiones para ser examinadas se incluyen...cómo asegurar una recaudación efectiva del IVA/GST en relación a la oferta transfronteriza de bienes y servicios digitales) (traducción del autor).

Vid. Teuber, Stephan. The OECD International VAT/GST Guidelines, Second Meeting of the OECD Global Forum on VAT, Tokyo, Japan, 17-18 April 2014, www.oecd.org/ctp/consumption/presentation-session-2-stephan-teuber-germany-second-global-forum-on-vat.pdf

La OCDE presentó sus The International VAT/GST Guidelines, en noviembre de 2015 www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf

43 La incidencia generalizada de BEPS en ALyC puede conocerse, leyendo a: Patón, Gema (coordinadora).Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica, Ed. Thomson Reuters, Lima, 2016.

44 Sobre una visión más crítica del proyecto BEPS en su conjunto, remitimos al lector a nuestros trabajos anteriores: “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, Crónica Tributaria, n° 158/2016,

Ahora bien, tampoco se debe negar el hecho de que los comentarios emitidos en relación a BEPS y su introducción práctica han sido todos globalmente positivos, sin mencionar muchos de sus problemas, limitaciones y deficiencias⁴⁵.

4. La Era Post-BEST. Asuntos a Definir y Nuevos Problemas⁴⁶

4.1. Introducción

Básicamente, podemos dividir los problemas a los que se enfrenta la aplicación del Programa de Acción BEPS en las siguientes áreas:

- a) La conclusión efectiva de los trabajos BEPS y sus desarrollos técnicos, ya que un elenco de cuestiones, de contenido sustancialmente técnico, mas también político y jurídico, quedaban por concluir a finales de 2015.
- b) Los derivados de la distinta categoría jurídica y, en consecuencia, del diferente grado de obligatoriedad y diversa manera de implementación que se deduce de las 15 Acciones BEPS.
- c) Los que derivan de la implementación nacional en cada jurisdicción tributaria de las medidas BEPS, producto de las variaciones institucionales, políticas, jurídicas e, incluso, lingüísticas que produce la adaptación doméstica del Programa BEPS⁴⁷, es decir, su posible fragmentación.
- d) Los que genera la extensión a un plano internacional de iniciativas, modelos y conceptos que, por muy abiertas que hayan sido las discusiones y por mucho que se haya intentado incorporar en su elaboración a los Estados no integrantes de la OCDE, siguen habiéndose producido en el interior de esta organización, limitada a unos pocos Estados occidentales y con la elaboración técnica del equipo del CTP (*Center for Tax Policy and Tax Administration*) de esa entidad.⁴⁸
- e) Los que desencadenará el cambio en los entornos entre los cuales se mueve la propia fiscalidad internacional. Lógicamente, estos efectos son los más arduos de estimar y quedan fuera de cualquier exposición a corto plazo, pero suponen presiones para, al menos, "adaptar" BEPS a las modificaciones de la realidad fiscal circundante.

páginas 109 a 128.

"El período post-BEPS, una etapa nada fácil ni concluyente", Boletín Foro Fiscal Iberoamericano, 22^a edición, primer semestre de 2016, páginas 91-98.

45 Para una perspectiva optimista de BEPS, González de Frutos, Ubaldo. Logros y resultados del Plan de Acción BEPS, op. cit.

46 Para esta parte del trabajo, hemos recurrido ampliamente a nuestro texto: Carbajo Vasco, Domingo. "El futuro de BEPS: ¿Aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?", Crónica Tributaria, n.º 162/2017, páginas 7 a 24.

47 La Fundación Impuestos y Competitividad en España, www.fundacionic.com/proyecto-beps-de-la-fundacion-ic/, ha llevado a cabo un proyecto de seguimiento de la situación de BEPS en España, titulado Plan de acción BEPS: una reflexión obligada, Ed. Thomson Reuters, Madrid, junio de 2017.

48 Respecto del mismo, funciones, agenda, etc. nos remitimos a: www.oecd.org/ctp/

4.2. Trabajos BEPS por Concluir

Lo primero que cabe señalar es que el grado de conclusión de las 15 Acciones BEPS⁴⁹, así como la perfección y desarrollo de las mismas, no es homogéneo y, por otro lado, algunas de tales Acciones señalan directamente la necesidad de seguir profundizando, siquiera técnicamente, en variados aspectos de las mismas.

Pues bien, a lo largo de 2016-7 siguen abiertos diferentes trabajos para perfeccionar, concluir o adaptar algunas de estas acciones.

Es más, Acciones como la 13, centrada en el desarrollo y entrada en vigor del denominado *country-by-country Report* o CbCR ha sido continuada por sus propios Manuales Técnicos, por ejemplo, el llamado *Country-by-Country Implementation Package*⁵⁰, y, precisamente, por la relevancia que la OCDE otorga a que el CbCR sea implementado uniformemente y sus datos y resultados se intercambien entre las diferentes jurisdicciones fiscales, se han llegado a exponer esquemas puramente informáticos universales para la transmisión de datos incorporados al CbCR⁵¹ y textos vinculados a la interpretación del mismo⁵².

Ahora bien, a pesar de tales intentos de “uniformizar” los CbCR a nivel mundial, incluso con elementos de detalle informáticos, puramente técnicos, estos aspectos no impiden la existencia de problemas a la hora de evaluar la introducción en cada Estado o jurisdicción de la información contenida en el modelo⁵³, en conceptos tales como el tipo de cambio aplicable, el número de empleados, el sistema contable del cual elaborar la información, etc⁵⁴.

49 Recordemos las 15 Acciones BEPS:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3. Refuerzo de la normativa sobre compañías extranjeras controladas, CFC, o las reglas de transparencia fiscal internacional en la terminología del castellano de España.
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI).
7. Restringir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor: intangibles.
9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor: riesgos y capital.
10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor: otras transacciones de alto riesgo.
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.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Reexaminar la documentación sobre Precios de Transferencia.
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15. Desarrollar un instrumento multilateral.

50 www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf

51 OECD. Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers, www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm

52 OECD. Guidance on the interpretation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, English version, update 17 July 2017, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm

53 Que, también, se van expandiendo, ver Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, Status as of 21 October 2016, www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf

54 Como no dejan de exponer las consultoras implicadas a nivel internacional en el asesoramiento de los CbCR, por ejemplo, Campo, Carolina del. Risk assessment case study- learning together how useful Cbc Report is, September 2016, mimeo.

Asimismo, en Acciones como la 4, nos encontramos con una segunda redacción de la misma⁵⁵, al incluir materias como son establecer el ratio sobre capital que pueda considerarse un sistema alternativo para aplicar la limitación de la deducción por intereses a nivel de grupo (sin duda uno de los asuntos más debatidos y que, a nuestro entender, puede conllevar una práctica inutilización de la propia Acción), así como incluir la aplicación de la limitación de intereses a las entidades de crédito y las aseguradoras, asunto todavía abierto.

Por su parte, en la Acción 7, siguen siendo necesarios trabajos posteriores para concretar el nuevo concepto de establecimiento permanente, la delimitación de lo que se entiende por actividad auxiliar o preparatoria y las reglas para atribuir los beneficios a la nueva redacción del artículo 5 del modelo OCDE de CDI para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, etc.

Y no se trata de materias baladíes, empezando porque es muy significativa la doctrina que califica la propia 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 denominados “establecimientos permanentes virtuales”.

Pero en 2017 se han producido dos acontecimientos estelares, cuyos efectos están todavía por ver en la fiscalidad internacional.

Nos referimos a la nueva edición de uno de los textos clave en el Derecho Internacional Tributario: la “Guía de Precios de Transferencia de la OCDE”⁵⁶, cuyo contenido integra, entre otros, los cambios derivados de las Acciones 8-10 de BEPS y la ratificación del Instrumento Multilateral⁵⁷, Acción 15 de BEPS.

En otro orden de cosas, se dispone ya de un borrador de una nueva versión actualizada del CDI y sus Comentarios que engloban temas deducidos de BEPS, pero que todavía ha de convertirse en texto final tras una amplia discusión pública⁵⁸.

Quedan todavía asuntos en tramitación, supuesto de algo tan significativo como es el método de reparto de beneficios, *profit sharing*, menospreciado tradicionalmente por la OCDE, fiel servidora del mítico (y casi siempre) inútil CUP o precio de mercado comparable y que, sin embargo, se ha ido convirtiendo en un mecanismo indispensable para sujetar efectivamente los beneficios realizados por grandes

55 OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments, Action 4- 2016 Update, 22/12/2016, www.oecd.org/tax/beps/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update-9789264268333-en.htm

56 www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm

57 Nos referimos al Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm, firmado por 70 signatarios el 7 de junio de 2017 y conocido como MLI.

58 OECD. OECD releases the draft contents of the 2017 update to the OECD Model Tax Convention, www.oecd.org/tax/treaties/oecd-releases-draft-contents-2017-update-model-tax-convention.htm.

multinacionales, verbigracia, las farmacéuticas y que, además, al situarse en una situación intermedia entre lo que es un auténtico mecanismo de imposición unitaria, *unitary taxation*, y la teórica independencia funcional y autonomía de las EMN que sigue defendiendo la OCDE (la tesis de la “independencia funcional”), conlleva un salto conceptual relevante **hacia la identificación del negocio mundial de las empresas multinacionales como el único susceptible de tributación efectiva.**

También la Acción 14 ha sido objeto de importantes aspectos de desarrollo en el año 2016, buscando la inclusión de mecanismos de *peer review* y el conocimiento estadístico de los mecanismos de solución de las disputas internacionales, MAP^{59 60}.

Asimismo, el año 2018 se debería dedicar a concretar, mediante el trabajo de los diferentes *Working Groups* del CFA de la OCDE otras cuestiones como la relacionada con la valoración de ciertos intangibles de alto valor; es más, al hilo de estos debates “técnicos”, se están reproduciendo materias que quedaron marginadas u ocultas por el texto oficial de las 15 Acciones BEPS, por ejemplo, un cambio radical del concepto de establecimiento permanente del artículo 5 del CDI, relanzando la idea del establecimiento permanente virtual o digital, concepto que cuenta con importantes apoyos por parte de alguna doctrina y algunos relevantes Estados, supuesto de Francia y que, de una manera u otra, varios países: Turquía, India⁶¹, etc., están incorporando a sus legislaciones nacionales.

4.3. La Distinta Naturaleza Jurídica y Grado de Obligatoriedad de las 15 Acciones BEPS

No olvidemos que, en principio, la aplicación de las 15 Acciones BEPS entra en la categoría del *soft Law* y, en consecuencia, como no se cansa de repetir la propia OCDE en su *Inclusive framework* del paquete BEPS, sólo el consenso internacional y el compromiso con una aplicación uniforme del mencionado paquete pueden asegurar la ausencia de contradicciones y la aparición de nuevos problemas derivados de la diferente interpretación que los países implicados en BEPS adopten.

Pero, aun así, hay que tener en cuenta que no todas las Acciones BEPS tienen el mismo grado de detalle o conllevan un grado de compromiso igual, por lo cual es, **está siendo, inevitable la proliferación de “adaptaciones” nacionales y la subsiguiente aparición de problemas de interpretación y de inseguridad jurídica.**

De esta forma, nos encontramos con un segundo factor que conllevará, que está conllevando, diferencias en la implementación de BEPS.

59 OECD. G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes, www.oecd.org/ctp/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm.

60 En relación a este asunto, ya se dispone de las estadísticas para 2015 de los MAP, que revelan un crecimiento geométrico de los mismos, www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm

61 WAGH Sagar. “The taxation of digital transactions in India: The New Equalization Levy”, Bulletin IFBD International Taxation, n° 9, September 2016.

En general, las 15 Acciones BEPS se dividen en los siguientes grupos:

1. Cambios en las Directrices de Precios de Transferencia, que culminan en una nueva “Guía” 2017, diferenciada respecto de la de julio de 2010; pero la cual no constituye una normativa de aplicación directa, aunque en esta área cada país también ha adoptado posiciones particulares, así, para España, las Directrices, bien mediante su traducción directa al texto del Impuesto sobre Sociedades o su aceptación como interpretación oficial por la AT, han devenido en normas de obligado cumplimiento.

En otros Estados, sin embargo, su aplicación puede conllevar cambios en las prácticas administrativas, en la legislación e, incluso, en los CDI firmados por la nación.

Todo ello, conduce a que la diversidad aplicativa de los precios de transferencia va a seguir siendo una constante a nivel internacional⁶².

En realidad, la nueva “Guía” de 2017 es una auténtica mixtura, poco integrada a nuestro entender y en situación de transitoriedad, entre el modelo de independencia funcional y obsesión por la búsqueda del CUP, del precio de mercado independiente y comparable, y los nuevos elementos, mucho más próximos al análisis de riesgos y a la lenta (pero inexorable) penetración de las ideas de la *unitary taxation* que conllevan los principios de BEPS.

Las modificaciones son amplias:

1. Cap. I: reconocimiento de las verdaderas transacciones; atribución de los riesgos; sinergias en el seno del grupo, ahorros por la ubicación y otros rasgos del mercado local; la plantilla como elemento.
2. Cap. II: Materias Primas.
3. Cap. V.
4. Cap. VI: Intangibles.
5. Cap. VII: servicios de escaso valor añadido.
6. Cap. VIII: acuerdos de contribución a costes.

Otro bloque de Acciones conlleva, inexorablemente, alteraciones en la redacción de los CDI, así tenemos:

1. Entidades híbridas.
2. Norma de limitación de beneficios (LOB), donde la tensión entre los que prefieren una aplicación del principio o test de la realidad económica, PPT, de la transacción, se traducirá en interpretaciones nacionales diferenciadas.
3. Preámbulo, incorporando la vocación anti-fraude fiscal como finalidad de los CDI.

62 Transfer Pricing Forum. The Latest Insights from Leading International Practitioners. Current Status and Practical Considerations in the Implementation of BEPS Measures, Bloomberg BNA, volume 7, number 2, august 2010, Special IFA Issue.

4. Otras medidas anti-abuso en los tratados (por ejemplo en materia de lavado de dividendos, etc.).
5. Nueva definición de establecimiento permanente, siquiera limitada por las mínimas propuestas de la Acción 7.
6. Estándar mínimo sobre resolución de conflictos (cláusula de arbitraje).

Estos aspectos implicarían alterar prácticamente todos los CDI en vigencia y, por ello, precisamente la OCDE ofrece como alternativa la firma del Convenio Multilateral (Acción 15), MLI, en pleno proceso de concreción, ver *supra*.

Los debates en relación al borrador del CDI 2017 nos darán la medida de si existe consenso o no en relación a tales cambios.

Por otro lado, conocido ya el contenido exacto del nuevo Instrumento Multilateral⁶³, MLI, ratificado el 07/07/2017, pero no por los Estados Unidos de Norteamérica, aparecen nuevos problemas, empezando por el grado de reservas que se producirán al mismo y el control de la adaptación de los CDI vigentes al MLI⁶⁴.

Ahora bien, en los nuevos CDI ya se están incorporando cláusulas provenientes de BEPS, supuesto del mecanismo de arbitraje, pero también de otras reflexiones, verbigracia, las derivadas del nuevo modelo de CDI propuesto por el Tesoro norteamericano, 2015.

El tercer bloque de Acciones BEPS, sin embargo, tiene un grado de aplicación interna mucho más abierto e impreciso, dentro de la categoría de las “recomendaciones”. Tenemos:

1. Informe País-por-País y documentación de precios de transferencia. Lo sorprendente, sin embargo, es que la generalización del CbCR y los esfuerzos técnico-informáticos que la OCDE está desarrollando para su introducción uniforme en las diferentes jurisdicciones fiscales, pueden convertirla en la Acción BEPS de mayor homogenización a nivel mundial, aunque nuevamente la negativa USA a compartir datos en esta área arroja ciertas dudas.
2. Prácticas fiscales lesivas o dañinas.
3. Desajustes por híbridos.
4. Restricciones a la deducibilidad de los intereses.
5. Reglas de CFC o transparencia fiscal internacional.
6. Reglas de revelación de estructuras de planificación fiscal “agresiva”.

63 OECD. Multilateral instrument for BEPS tax treaty measures: the Ad hoc Group, www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm

64 En este sentido, puede verse: OECD. Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures, www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm

Ahora bien, lo esencial es que la implementación de estas medidas sea amplia (cuantas más jurisdicciones fiscales mejor) y consistente (con el mismo grado de eficacia jurídica, sin interpretaciones divergentes, con idéntica calidad técnica) y, sin duda, con el mismo nivel de eficiencia administrativa (y aquí tenemos otro problema de BEPS: el diferente grado de calidad de las AATT encargadas de aplicarlas, su variada dotación técnica e informática, por ejemplo, difícilmente el CRS va a funcionar sin equipamientos adecuados de *hardware and software*), etc.

La OCDE, consciente de estas dificultades, diferencia el grado de exigencia que plantea respecto de la implantación de las 15 Acciones citadas.

De esta forma, podemos clasificar también las 15 Acciones BEPS en:

a) Estándares Mínimos: Acciones 5, 6, 13, y 14, centrándonos sustancialmente en las siguientes áreas:

- Requerimiento de un nexo sustancial para los regímenes preferentes e intercambio obligatorio de *rulings*.
- Acabar con el uso de sociedades instrumentales para *treaty shopping*.
- Suministro de información país-por-país según las nuevas reglas de documentación de precios de transferencia, el llamado Informe CcbR,
- Resolución de conflictos eficaz y temporánea, centrada en mecanismos de arbitraje.

b) Enfoques comunes: Acciones 2 y 4, básicamente:

- Neutralizar los desajustes por híbridos.
- Recomendaciones sobre limitación de deducciones por intereses.

c) Mejores prácticas: Acciones 3, 7, 8 - 10, 12, es decir:

- Recomendaciones en forma de módulos para construir reglas CFC.
- Nueva definición de establecimiento permanente.
- Nueva redacción de las Directrices de precios de transferencia para garantizar que los beneficios van en línea con la creación de valor, concluyendo con la edición de la Guía de 2017.
- Finalizar abusos mediante reglas de declaración obligatoria sobre esquemas.

En estas condiciones, la OCDE lo que busca, en principio, es un acuerdo consensuado de todos los países centrado en los denominados “estándares mínimos”, mientras que demanda menos homogeneidad en los otros dos bloques de acciones.

Ahora bien, este planteamiento de mínimos imposibilita *per se* una introducción uniforme de BEPS y conlleva, inevitablemente, confrontación y problemas de

aplicación en las diferentes “versiones” nacionales de las restantes Acciones BEPS.

De hecho, el seguimiento de las Acciones BEPS, si bien ha de ser amplio y consistente, garantizando un enfoque coherente en su aplicación, va a necesitar de un control por parte del CFA y del Foro Global para apoyar que tal introducción sea no sólo consistente sino equitativa (*level de playing field*).

Este proceso de *monitoring and review*⁶⁵ se encuentra, sin embargo, poco esbozado en relación a muchas Acciones BEPS (sí lo está, verbigracia, en lo que se refiere al CcbR y los MAP) y los lineamientos de su aplicación tampoco está bien desarrollados, además de requerir unos esfuerzos y medios de los cuales, dudosamente, dispone la OCDE; por no hablar de la resistencia de múltiples AATT a cualquier intromisión “internacional”.

Ese control, asimismo, será modular, es decir, será distinto, dependiendo de la Acción o del estándar de que se trate en cada caso y hasta la fecha, por ejemplo, es mucho más importante en materia informática y de modelos que en lo referente a cuestiones jurídicas.

Asimismo, la OCDE pretende que la generación de la capacidad de las diferentes AATT para asegurar el seguimiento y el control de las Acciones BEPS irá a la par de su introducción, lo cual es más un deseo que una realidad, al ser muy superiores las demandas de las AATT que las posibilidades de dar respuesta a las mismas por parte de la institución internacional.

En suma, el cumplimiento de las condiciones anteriores, en el grado exigido por la OCDE y con tiempos similares, según las AATT, es un *desiderátum* y serán inevitables las divergencias en el nivel de implementación de las acciones, pues no todas ellas, ver arriba, tienen el mismo rigor, precisión técnica, grado de exigencia o rigor jurídico y, además, la diversidad de su entrada en vigor entre AATT puede darse por cierta.

La estrategia “inclusiva” de la OCDE al respecto atiende, en realidad, a diferenciar las AATT implicadas en tres áreas:

1. Las que pertenecen a la OCDE o están directamente implicadas en el desarrollo del paquete BEPS (supuesto de la India y China, o de Colombia en ALyC), las cuales se entiende no van a plantear problemas jurídicos especiales, pues trasladarán a su Ordenamiento interno el Programa BEPS de acuerdo a los estándares previstos por la OCDE.

Sin embargo, esta visión de la OCDE choca de plano con las enormes diferencias institucionales, jurídicas, políticas, administrativas, etc. que tienen tales AATT entre

65 www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#monitoring

sí y va a ser inevitable la aparición de contradicciones, *lags* en la aplicación e interpretaciones particularizadas de ciertos aspectos del Programa BEPS.

En este sentido, la adopción por varios de los Estados mencionados, por ejemplo, India de opciones nacionales, claramente distintas a BEPS, supuesto del “Equalization Levy” en materia de entidades de la economía digital, refleja que la idea de “soberanía fiscal” y la diversidad de las Políticas Fiscales nacionales manifiestan diferencias inevitables en el contexto post-BEPS.

5. Las Consecuencias

5.1. En General

Pero el problema grave es que, en cierta medida, una aplicación no uniforme a nivel internacional de las 15 Acciones BEPS, como está sucediendo y, lógicamente, dependiendo de la relevancia de tales diferencias, **puede dificultar una de las grandes virtudes de BEPS: el asentamiento de estándares generalizados de Derecho Internacional Tributario y, asimismo, tales diferencias nacionalistas pueden ser aprovechadas por las EMN para generar nuevas estrategias de arbitraje y de planificación fiscal “agresiva”, utilizando en su favor tales diferencias.**

La propia amplitud de las jurisdicciones implicadas de una forma u otra en la adopción y adaptación nacional de las Acciones BEPS, con variados niveles de desarrollo de sus AATT y muy distintas filosofías institucionales, políticas y económicas⁶⁶, permite perfectamente producir una proliferación de estrategias de “planificación fiscal”, aprovechando las diferencias post-BEPS y conllevando consecuencias claramente contradictorias con la filosofía y finalidades del Proyecto.

La OCDE, como hemos indicado con anterioridad, trata de compaginar las diferencias “culturales” con la uniformidad prevista en el *inclusive framework*, por ejemplo, aprovechando las organizaciones regionales de las AATT: el CIAT, ATAF, para África, supuesto de la conferencia celebrada en Dakar, Senegal, los días 22-23 de febrero de 2016, con este ánimo⁶⁷ y de la ya citada de Cotonou, Benin o en los países del Este de Europa con la colaboración de la IOTA⁶⁸.

Incluso, aspira a desarrollar, a la vez, la capacidad, *capacity building*, de muchos países en vías de desarrollo para que puedan incluir BEPS en sus Ordenamientos y en sus AATT.

66 Para esta clasificación, “Developing countries and BEPS”, www.oecd.org/ctp/developing-countries-and-beps.htm#regionalnetworks

67 “Regional meeting in Dakar on the implementation of the BEPS Project for francophone African countries.” www.oecd.org/tax/regional-meeting-in-dakar-on-the-implementation-of-the-beps-project-for-francophone-countries.htm

68 Se trata de la Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOTA, con fuerte presencia de los países del Este y Centro de Europa, aunque ya ha extendido sus redes a, prácticamente, toda Europa, incluyendo la AEAT española. Para conocer sus actividades, véase: www.iota-tax.org/

Sin embargo, por mucho que las declaraciones del G/20 sobre el proyecto inclusivo del Paquete BEPS⁶⁹ traten de conseguir un acuerdo político al respecto, obtener tal “aplicación uniforme” en su totalidad parece, realmente, imposible⁷⁰ **y la fragmentación de BEPS e, incluso, la utilización de estrategias de “planificación fiscal agresiva” para aprovecharse de las variedades de aplicación de BEPS, resultan inevitables.**

La ironía puede consistir en que, al final, BEPS produzca sus propios mecanismos de elusión fiscal, debido, precisamente, a la falta de uniformidad en las jurisdicciones fiscales que han de introducirlo en su Derecho Financiero y las diferentes políticas aplicativas de sus AATT⁷¹.

5.2. Más Sobre la Introducción del Paquete BEPS en las Jurisdicciones Nacionales

Como hemos señalado con anterioridad, este año 2017 está viendo, de manera generalizada, como la inmensa mayoría de los Estados comprometidos van aplicando el paquete BEPS en sus ordenamientos nacionales⁷², aunque seguramente los procesos de introducción normativa también se extenderán al año siguiente.

En esta implementación se observa, asimismo, la existencia de desfases temporales significativos.

Así, por un lado, algunas naciones, por ejemplo, no sólo España, han integrado con anterioridad (concretamente, al hilo de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) determinadas medidas BEPS, en lo que se ha llamado por la doctrina “pre bepsización”⁷³, sino que, ahora, se está alterando la redacción de algunas, para tener en cuenta los últimos retoques en BEPS.

Pero también, como hemos anticipado, han surgido ya las primeras estrategias nacionales que suponen claramente una ruptura o un replanteamiento, reforzado o no, respecto del paquete BEPS y, sobre todo, se está planteando la duda de si

69 “We, therefore, strongly urge the timely implementation of the project and encourage all countries and jurisdictions, including developing ones, to participate. To monitor the implementation of the BEPS project globally, we call on the OECD to develop an inclusive framework by early 2016 with the involvement of interested non-G20 countries and jurisdictions which commit to implement the BEPS project, including developing economies, on an equal footing.”

70 Passim. Ruiters, Marlies de. The G20/OECD BEPS Outcomes, mimeo, marzo de 2016.

71 www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#monitoring. De manera más reciente y, en general, OECD. OECD-Secretary General Report to G/20 Leaders, Hamburg, Germany, July 2017, www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf?utm_source=Aedstra&utm_medium=email&utm_content=Download%20the%20report&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-07-2017&utm_term=demo

72 El servicio de noticias de PWC News da cumplida cuenta de tales hechos.

73 SERRANO, Antón Fernando. “La influencia del Plan de Acción BEPS en la normativa española: impacto en la normativa, incremento en la litigiosidad y el papel de los Tribunales”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, número 397, octubre de 2015, páginas 77-110.

el nuevo “unilateralismo” norteamericano supondrá el fin de sus compromisos con BEPS.

En este sentido, el *diverted tax profits* o Google Tax⁷⁴, aplicados por el Reino Unido⁷⁵ y, posteriormente, previsto en la legislación australiana o la redacción de una nueva versión de CDI por el Tesoro norteamericano en 2015 con relevantes diferencias sobre las propuestas BEPS en esta área traen consigo una clara diferencia en lo que debería ser una introducción consensuada y uniforme del paquete BEPS, por no hablar de la negativa USA a ratificar el MLI.

Además, empiezan a aparecer diversas resistencias nacionales o regionales al propio paquete BEPS y a la filosofía que lo sustenta.

Estas resistencias son muy variadas y fragmentarias, desde las que podríamos considerar como “reaccionarias”, tendentes a mantener el principio de soberanía nacional tributaria y, en consecuencia, una competencia fiscal plena entre naciones y empresas, como demuestran las opiniones manifestadas por varios congresistas y senadores del Partido Republicano en Estados Unidos, los cuales han logrado, por ejemplo, que el CcbR no sea objeto de intercambio automático de información o en la propia ALy C las posiciones adoptadas por el XXVIII Congreso del Instituto de Derecho Fiscal Latinoamericano, celebrado en los días 8 a 13 de noviembre de 2015 en Ciudad de México, alrededor de su Tema 1: Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria. ¿Influencia de BEPS en Latinoamérica?⁷⁶.

De hecho, en ALyC, existen naciones, supuesto de la propia Bolivia, a las que parece no afectar el proceso BEPS y que, de manera políticamente consciente, plantean un aislamiento, sino un rechazo, del consenso internacional en materia tributaria.

SERÍA MUY IMPORTANTE EN EL CONTEXTO DE ESTAS JORNADAS DEBATIR SI LA ESTRATEGIA DE BOLIVIA ES LA CORRECTA Y, ASIMISMO, SI ES POSIBLE MANTENER ESTE “AISLAMIENTO” Y SUS CONSECUENCIAS PARA LA POLÍTICA FISCAL DEL ESTADO BOLIVIANO.

Pero otra corriente doctrinal, representada, por ejemplo, por organizaciones gubernamentales implicadas en el mundo tributario, ejemplos de Oxfam-Intermón y *Tax Justice Network (La Red para la Justicia Fiscal)*⁷⁷ o algunos estudiosos⁷⁸, afirman que ni BEPS ni su aplicación van a resolver problemas centrales del sistema

74 www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf

75 RODRÍGUEZ, Márquez Jesús. “El Impuesto Británico sobre los Beneficios Desviados”, Boletín Crónica Tributaria, n° 5/2014, páginas 55 y siguientes.

76 La relatoría general aparece en: www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina88.pdf

77 www.taxjustice.net, organización que, precisamente, dispone de un BEPS Monitoring Group, donde se manifiesta una interesante línea crítica al programa BEPS y a sus Acciones.

78 Por ejemplo, Richard Murphy, ver: www.taxresearch.org.uk/

internacional tributario, supuesto de la persistencia de paraísos fiscales o regímenes de baja tributación, al carecer, entre otras utilidades, de un régimen sancionador, **clamando por un BEPS reforzado o mejor por una nueva iniciativa BEPS II.**

Sin embargo, lo más grave a nuestro entender, lo que puede romper cualquier consenso en materia de BEPS, es el lanzamiento y aprobación por parte de la propia Unión Europea del denominado *anti-tax avoidance package*, conocido por el acrónimo ATAP⁷⁹, el cual cuenta ya con dos versiones, ATAP-I y II⁸⁰.

El ATAP, si bien incorpora a nivel europeo muchas de las medidas BEPS y lo hace en el marco de un proceso de armonización fiscal europea, ciertamente más imperativo que el *soft Law* de la OCDE, lo realiza, no sólo de manera unilateral sino con disposiciones que van más allá de lo previsto en el paquete BEPS⁸¹, lo cual puede también servir de gasolina para las voces que piden superar BEPS.

Además, esta introducción es, por un lado, más agresiva que BEPS en algunas materias, aproximándose a propuestas de líneas críticas internacionales, ver arriba, aunque sin llegar a las mismas, tal y como señalan los debates y el apoyo en el Parlamento Europeo al intercambio y publicación de los CcbR o la incorporación de una cláusula anti-elusión general, conocida por sus siglas GAAR; mas, por otro lado, las resistencias nacionales de naciones como Holanda han impedido introducir criterios más consistentes con BEPS en asuntos como las limitaciones a la deducibilidad de intereses.

No tenemos espacio en un artículo de estas características para profundizar en este terreno, **pero las posibilidades de versiones “regionales” de BEPS también son una posibilidad creciente.**

6. Globalización o Nacionalismo Fiscal: ¿Es Posible un Ordenamiento Fiscal Sistematizado a Nivel Mundial?

6.1. Nota Previa

Como hemos indicado con anterioridad, los debates sobre la fiscalidad internacional en los últimos años vienen marcados por la expansión acelerada del Plan BEPS y de sus 15 Acciones, seguidos por la implantación uniforme de las mismas, el denominado “marco inclusivo de BEPS”, desarrollado por la propia OCDE⁸², en

79 SANZ, Gadea Eduardo. “El denominado “Anti-Avoidance Tax Package” de la Unión Europea”, www.blogmastercaf.wordpress.com/2016/03/09/el-denominado-anti-avoidance-tax-package-de-la-union-europea/#more-2427, 9 de marzo de 2016.

80 Para una información generalizada sobre fiscalidad en la UE, vamos al portal de la Dirección General de Impuestos y Aduanas de la UE, TAXUD, https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en

81 SPRACKLAND, Teri. “EU Antiavoidance Package Goes Beyond OECD Recommendations, Commission VP Says”, *Tax Analysis*, 28/01/2016.

82 Passim: OECD. About BEPS and the inclusive framework, www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#monitoring y Background brief. Inclusive framework for BEPS implementation, March 2016, www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf

un elenco de países, cuyo número parecía, inexorablemente, que iba a abarcar la totalidad de las jurisdicciones a nivel mundial.

De hecho, el portal de la OCDE se iba llenando progresivamente del listado de países y territorios que aceptaban BEPS y sus Acciones, expandiéndose como una auténtica mancha sobre el mapa universal.

Ese optimismo universalista, centrado en la creación de estándares de tributación internacionales y de reglas para tratar negocios jurídicos de base global, se veía reforzado por el hecho de que los países firmantes de los acuerdos más relevantes del Programa BEPS no eran los 35 Estados miembros que componen la OCDE, sino un número superior y creciente de naciones y jurisdicciones fiscales que, gracias a instituciones como el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información⁸³, superaba con creces los 100 firmantes de principios básicos de transparencia y buena gobernanza, **entre los cuales destacaba el intercambio de información tributaria (única fórmula pragmática para superar las soberanías tributarias nacionales), cuyo estándar, devenido en intercambio automático siguiendo reglas y metodologías uniformes**, creadas e impulsadas por la propia OCDE, el *Common Reporting Standard*, CRS⁸⁴, se convertía en la clave de bóveda de una expansiva era de transparencia fiscal y buena gobernanza.

Esta visión globalizadora de las normas fiscales internacionales, bajo el impulso técnico de la OCDE, sus organismos conexos: Foros de Administración Tributaria y Transparencia e Intercambio de Información, Comité de Asuntos Fiscales, etc., sus instrumentos también técnicos desde el propio CRS, hasta los *tool kits* diseñados para auxiliar a los países con escasos medios humanos y materiales para aplicar uniformemente las Acciones BEPS, etc.; se veía, asimismo, potenciada por el apoyo político que a la construcción de un nuevo orden fiscal internacional prestaba el G-20, el grupolíder de las mayores economías mundiales, cuyo peso geopolítico es indudable⁸⁵.

Asimismo, el optimismo respecto a la posibilidad de construir en pleno siglo XXI una serie de reglas comunes para el tratamiento de las bases imponibles multinacionales, el fenómeno creciente de la economía digital, la expansión de las omnipresentes tecnologías de la información y las comunicaciones, las TIC y para la justa integración en las soberanías tributarias de las rentas derivadas del agente más dinámico y protagonista de esa globalización imparable: la EMN, se veía propiciado porque, por un lado, la propia OCDE, no sólo desarrollaba e implantaba las 15 Acciones BEPS, modificándolas, incluso (como ha sucedido, por ejemplo, con la Acción 4, relativa a la limitación de la deducibilidad de los intereses y otros gastos financieros, ver *supra*), sino que, recientemente, daba paso a un auténtico hito en la construcción jurídica de

83 En inglés: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, www.oecd.org/tax/transparency/

84 Información sobre el CRS en: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/

85 En este sentido, como reporte de actividades del organismo técnico a la institución política, nos remitimos a: OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, Hangzhou, China, September 2016 y OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, Baden-Baden, Germany, March 2017.

un nuevo orden fiscal internacional como es la firma, el 7 de junio de 2017, en París, por más de 70 Estados, del Instrumento Multilateral para implementar en los Tratados fiscales las medidas para prevenir BEPS, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, conocido ya por su acrónimo MLI⁸⁶.

Por último, no contenta con implementar BEPS de manera uniforme e inclusiva, insistiendo en la integración en este proyecto del resto de las jurisdicciones que componen la sociedad internacional, así como de ir mejorando técnicamente las Acciones y trabajos de esta Iniciativa; la OCDE prefiguraba nuevos avances en áreas tributarias alejadas de BEPS, supuesto de la seguridad jurídica, **tax certainty**⁸⁷, las conexiones entre fiscalidad y desarrollo, la configuración de un nuevo modelo de relaciones entre las AATT y los contribuyentes, la denominada “administración tributaria cooperativa”⁸⁸ y el impulso otorgado a los mecanismos de solución de disputas fiscales, ADR, en especial, el *Mutual Agreement Procedure*⁸⁹ e, incluso, entraba en la fiscalidad indirecta, cuyo paradigma es el IVA.

Ante este panorama, parecía sólo cuestión de tiempo que todas las jurisdicciones, incluyendo las de las naciones o territorios calificados como “jurisdicciones no cooperativas”⁹⁰, se adhirieran a ciertos estándares tributarios comunes, cuya introducción jurídica derivaba, en general, del consenso internacional y del efecto complejo del llamado *soft Law*.

En otro orden de cosas, esta adhesión internacional a normas, textos, modelos e incluso instrumentos técnicos comunes, por ejemplo, el *CRS* o los modelos, *templates*, para uniformizar e intercambiar automáticamente documentos como el *country-by-country Report*, *CcbR*⁹¹, iría asimismo expandiéndose a otros tributos relevantes para la economía internacional, supuesto del IVA, la imposición sobre transacciones financieras, posibles gravámenes derivados de la economía digital, etc.

Todo ello se traduciría, al final, en un reforzamiento de la transparencia y la buena gobernanza en las naciones y las AATT, reduciendo los casos del ya obsoleto

86 Tal carácter de hito histórico, por la novedad del instrumento jurídico utilizado: un Tratado internacional que permita sustituir de un solo golpe más de 1.500 Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) y por la amplitud territorial de las jurisdicciones que han firmado el mismo, es puesto de manifiesto por la propia OCDE, vid. Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, www.oecd.org/ctp/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm

Sobre el particular, puede verse: Jeffrey Owens Interview on BEPS and MLI, *Taxsutra*, junio 2017, donde se enfatiza la continuidad entre BEPS y MLI.

87 OECD/IMF. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf

88 Passim. Rozas Valdés, José A. Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva del Derecho comparado desde el sistema tributario español, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Documentos de Trabajo n.º 6/2016.

89 Derivado directamente de la Acción 14 de BEPS y que se encuentra en pleno desarrollo, incluso desde una perspectiva estadística, peer review and monitoring, por parte de la propia OCDE. Ver www.oecd.org/tax/dispute/

90 Por poner un ejemplo, cabe recordar que Belice y las islas Caimán también se han unido al inclusive framework de la OCDE.

91 Que es, no lo olvidemos, la Acción 13 de BEPS; ahora en pleno proceso de introducción e intercambio de información entre Estados. Vid. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm
Ver, asimismo, OECD releases updated guidance on Country-by-Country reporting, PWC Tax Insights from Transfer Pricing, May 4, 2017.

intercambio de información tributaria a demanda, petición u *on request* y, además, impulsando el fin de las restricciones a cualquier transparencia fiscal con el desvelamiento de las titularidades reales de los patrimonios, la asistencia mutua y cooperación entre AATT y la generalización de conceptos como el de “beneficiario efectivo” y el registro de titularidades reales de todo tipo de activos.

6.2. Las Resistencias Nacionales a la Expansión del Modelo BEPS

Como hemos anticipado, sin embargo, abajo esta apariencia de acuerdo, consenso, armonía e internacionalización de un conjunto expansivo de disposiciones, procedimientos y metodologías fiscales, ya se habían manifestado diversas resistencias al modelo que podemos denominar de fiscalidad internacional según la OCDE.

En primer lugar, debemos reseñar que la OCDE nunca ha manifestado que, en estos instantes, su objetivo sea introducir un modelo uniforme de sistema tributario ni de AT ni de procedimientos de aplicación de los tributos⁹².

La situación actual de las relaciones fiscales internacionales, la variedad de los contextos (institucionales, económicos, sociales, culturales, etc.) en los que se mueven los gravámenes de cada Estado, la propia diversidad jurídica de los Ordenamientos, pues el mecanismo de *soft Law* conlleva delicados problemas de encaje en aquellas naciones (como la propia España) donde el principio de legalidad tributario ocupa un papel central (baste con citar, a este respecto, el artículo 8 de la LGT⁹³) y con el sistema de fuentes del Derecho Tributario nacional (artículo 7 LGT⁹⁴), la naturaleza de la propia OCDE y sus cuerpos dependientes,

92 Por utilizar el amplio concepto del artículo 83.1 de la norma básica del Ordenamiento Tributario español, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), es decir:

La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

93 Reserva de ley tributaria.

Se regularán en todo caso por ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

94 Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se registrarán:

como organización económica internacional, no específicamente tributaria y de carácter puramente coordinado, sin facultades imperativas o sancionadoras, etc. ni facilitan, ni permiten tal visión uniforme del Derecho Tributario internacional.

Es más, resulta muy dudoso que los 35 Estados miembros de la OCDE compartan un modelo tributario consensuado y calificable como óptimo o que pretendan imponer la adaptación de los sistemas impositivos y las AATT nacionales a un estándar concreto de fiscalidad. De hecho, la ausencia reiterada del IVA en Estados Unidos de Norteamérica es un buen ejemplo de tal diversidad⁹⁵.

Por el contrario, la OCDE nunca ha predicado ni ha buscado la unidad en la imposición, ni siquiera en el funcionamiento de las AATT; en lo segundo porque cree más en la eficacia de compartir buenas prácticas que en la introducción esquemática y poco resiliente de un esquema único de AT o de procedimientos de aplicación de los tributos unitarios; en lo primero porque lo relevante para ella es la coordinación (y no la unidad o integración) de las Políticas Fiscales, sin existir un modelo óptimo, sino determinadas áreas de trabajo común entre AATT y Gobiernos nacionales a la hora de tratar fenómenos tributarios de clara vocación internacionalizadora que tratan de casar la ruptura entre el lugar de generación del valor añadido de la actividad económica y la jurisdicción en la cual se tributa, esencia del problema BEPS⁹⁶, dejando de lado la preocupación (más allá de reflexiones doctrinales o teóricas) sobre la incidencia de tributos domésticos o de problemas fiscales limitados a las fronteras de los Estados, cuyo impacto no incide en la acción internacional de los contribuyentes, en especial, de las EMN.

-
- a) Por la Constitución.
 - b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
 - c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
 - d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
 - e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

95 Ello a pesar de la generalización de este gravamen como eje de la fiscalidad sobre el consumo, especialmente, tras la incorporación de un General Good and Services Tax federal en la India.

96 Con sus propias palabras:

BEPS refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations where there is little or no economic activity. Although some of the schemes used are illegal, most are not. This undermines the fairness and integrity of tax systems because businesses that operate across borders can use BEPS to gain a competitive advantage over enterprises that operate at a domestic level. Moreover, when taxpayers see multinational corporations legally avoiding income tax, it undermines voluntary compliance by all taxpayers.

(BEPS hace referencia a estrategias de planificación fiscal que explotan diferencias y arbitrajes en las normas fiscales que artificialmente trasladan beneficios hacia lugares sin imposición o bajos impuestos donde hay escasa o nula actividad económica. Aunque algunos de los esquemas utilizados son ilegales, la inmensa mayoría no lo son. Esto mina la justicia e integridad de los sistemas tributarios porque los negocios que operan a través de las fronteras pueden utilizar BEPS para ganar ventajas competitivas respecto de otras empresas que operan en el nivel nacional. Es más, cuando los contribuyentes ven a las entidades multinacionales evadir legalmente el impuesto sobre la renta, tal acción socava el cumplimiento voluntario por todos los contribuyentes). (Traducción no oficial del autor).

www.oecd.org/tax/beps-about.htm. Background.

Por lo tanto, cabe rechazar, al menos, en estos momentos, cualquier pretensión “uniformizadora” de la fiscalidad y de las reglas al respecto emanadas de la OCDE o todo intento de atribuir a este organismo el deseo o la intención de establecer una AT y un sistema tributario modélicos en todos los Estados.

Piénsese, simplemente, en la diferencia entre lo que supone el proceso de armonización fiscal de la UE⁹⁷, siquiera ancilar y secundario respecto de otras Políticas europeas, pero que sí dispone de un Derecho propio, empezando por las Directivas; siendo como es la UE una institución de integración económica y con unas competencias propias en aumento, con capacidad de interpretación jurídica uniforme e imperativa (papel que corresponde, de manera creciente, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea; en adelante, TJUE) frente el carácter no imperativo de las disposiciones de la OCDE, la práctica ausencia de disposiciones jurídicas vinculantes emanadas de esta segunda organización internacional, la naturaleza de soft Law de sus disposiciones y la pobreza de unidades administrativas propias, como puede ser la Comisión de la UE, auténtico motor del proceso de integración europeo.

Lo significativo es que también la resistencia a la creación de un Derecho Internacional Tributario, el énfasis en la soberanía tributaria, sea propio de ciertos grupos políticos norteamericanos, supuesto de algunos congresistas USA⁹⁸ y, tras el triunfo de Donald Trump, parecen haber trastocado el interés de Estados Unidos por avanzar en consensos tributarios internacionales.

Por el contrario, otra doctrina y otros agentes y asociaciones interesados, por diferentes causas, en la fiscalidad internacional, han criticado BEPS, no tanto por su uniformidad o por sus intentos de poner coto a las fórmulas más agresivas de la planificación fiscal internacional, sino por todo lo contrario: por su insuficiencia y timidez en la lucha contra la elusión fiscal internacional.

Para esta corriente de opinión, el programa BEPS y las diferentes medidas sobre transparencia fiscal y buena gobernanza introducidas por el Foro Global e instituciones conexas son, por un lado, insuficientes y, por otra parte, resultan inadecuadas para hacer frente a lo que observan como fenómenos negativos de la globalización creciente de las economía y la expansión irrestricta de las EMN.

Desde este punto de vista, el proyecto BEPS conserva planteamientos respecto de cómo deben tributar los negocios jurídicos internacionales que, por un lado, siguen favoreciendo la elusión de bases imponibles y, por otra parte, desconocen radicalmente cómo funciona la economía internacional, según este punto de vista.

97 Miembro de pleno derecho de la OCDE en su vertiente fiscal, al lado de muchos de sus Estados miembros.

98 Que llevan impidiendo desde hace muchos años, entre otras cosas, la ratificación de CDI como el firmado con España, a pesar del daño que esta ausencia de tramitación legislativa, imprescindible para su entrada en vigor, está causando, entre otras, a muchas EMN norteamericanas.

En este sentido, tales ideólogos manifiestan, entre otras cuestiones que permitir que, con 12 Tratados (la mayoría firmados entre Estados y jurisdicciones que carecen, precisamente, de todo interés por intercambiar cualquier tipo de información tributaria o, sencillamente, no disponen y no tienen la intención de obtenerla) donde se acepte el intercambio de información tributaria a demanda, no se califique a una jurisdicción como “no cooperativa” y, además, no se prevea ninguna medida sancionadora efectiva para los firmantes de cualquier Tratado de intercambio de información que no cumplan con el mismo, equivalen, en el fondo, a seguir conservando el estatus de los “agujeros negros” de la fiscalidad internacional, donde se encontrarían, no sólo los paraísos fiscales sino también jurisdicciones “pretendidamente serias”, pero con regímenes de fiscalidad dañinos o instrumentos, por ejemplo, las rulings, que permiten la ocultación de rentas y patrimonios, así como la tributación mínima de grandes capitales y rendimientos y, en definitiva, un reducido gravamen efectivo de los beneficios de las EMN⁹⁹.

Es más, para esta corriente doctrinal, el modelo de fiscalidad de la OCDE sigue partiendo de una visión nacionalista y cerrada del fenómeno tributario y de un respeto acusado al principio de soberanía nacional que deviene obsoleto si se contempla el papel creciente de las EMN en las economías mundial, el desplazamiento acelerado de las bases imponibles y la ausencia de fronteras y controles para las actividades de la economía digital.

Ante estas nuevas realidades y, ante la imposibilidad política de conseguir una verdadera AT internacional, con competencias para gravar de alguna manera esas bases imponibles “mundiales” y a sus agentes, las EMN, sólo el fin del mito de las jurisdicciones independientes y la finalización del conceptuado como complejo, absurdo e ineficaz sistema de precios de transparencia, podría conllevar (así sigue el argumentario) un “justo” reparto de las bases tributarias mundiales entre las diferentes jurisdicciones y las AATT donde se producen y generan los hechos imponibles.

Estas organizaciones, entre las que destacamos entidades no lucrativas, organizaciones no gubernamentales, ONG, muy volcadas en la lucha por una “justicia fiscal”¹⁰⁰, reiteran que el fin último del “Nuevo Orden Fiscal Internacional” sería redistribuir la tributación de las EMN en atención al lugar donde se genera su valor añadido.

Para lograr tal finalidad, sería imprescindible introducir un modelo de imposición unitaria, **unitary taxation**,¹⁰¹ con reparto de sus bases entre todas las AATT donde operan las EMN, la incorporación de nuevos gravámenes adaptados a la economía digital como podría ser un **bit tax** o la generalización de un impuesto

99 Esta visión también se aplica a la fiscalidad doméstica. Por ejemplo, Intermón/Oxfam. La ilusión fiscal. Demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas, Informe de Oxfam Intermón nº 36, marzo de 2015.

100 Por ejemplo, las ya citadas Oxfam/Intermón, www.intermon.org y Tax Justice Network, www.taxjustice.net

101 Piccioto, Sol. Taxing Multinational Enterprises as Unitary Entities, en Tax Notes. International, Special Edition, páginas 52 a 75.

sobre las transacciones financieras para combatir la especulación, así como una total transparencia en las relaciones fiscales internacionales y la generalización de la asistencia mutua entre AATT (que va más allá del intercambio de información tributaria automática), concluyendo con sanciones para las “jurisdicciones no cooperativas”.

Con independencia de que estemos o no de acuerdo, parcial o totalmente, con sus opiniones, no cabe negar que tales ONG responden y revelan que, de verdad, nos encontramos por primera vez en la historia ante el nacimiento de una especie de sociedad civil y de conciencia mundial tributarias, de lo cual no cabe sino alegrarse.

En cualquier caso, sus propias propuestas técnicas, verbigracia, la unitary taxation, alternativas a BEPS, generan también sus propias dudas, no sólo sobre su aplicabilidad o mayor eficiencia recaudatoria y en términos de equidad fiscal, sino también en relación a las facilidades que, sorprendentemente, generaría tal sistema impositivo para fórmulas novedosas de esa “planificación fiscal” que tanto critican, simplemente, manipulando alguno de los criterios (número de trabajadores, volumen de operaciones, activos) que se utilizan para distribuir la recaudación global en el modelo de tributación unitario.

6.3. Las Posibilidades de Fragmentación de BEPS.

El otro frente de riesgo para la configuración de un sistema crecientemente uniforme de Derecho Internacional Tributario es, como hemos señalado anteriormente, la diversidad resultante en la implementación de BEPS y sus Acciones, así como la aparición de “matices” nacionalistas al respecto.

Si esto sucediera, BEPS, al contrario de su razón de ser, provocaría y aceleraría algunas de las deseconomías externas que la ausencia de una autoridad tributaria internacional y de una legislación impositiva comparable generan, por ejemplo, la inseguridad jurídica, el aprovechamiento del arbitraje por los planificadores fiscales “agresivos” para configurar nuevos cauces de elusión fiscal, el aumento de los costes indirectos de la fiscalidad, *compliance costs*, para hacer frente a la multiplicidad de normas nacionales BEPS que se desarrollarían, etc.

De ahí que, tanto la propia OCDE como voces muy relevantes de la fiscalidad internacional,¹⁰² se hayan pronunciado constantemente contra un fraccionamiento excesivo de la implantación de las medidas BEPS¹⁰³.

La OCDE siempre ha sido consciente del delicado equilibrio que conllevan, por un lado, el reconocimiento del carácter del *soft Law*, propio de la inmensa mayoría de las medidas BEPS, la ausencia de carácter imperativo de las disposiciones emanadas de la propia organización, junto con las virtudes que la flexibilidad y el

102 Como una visión extrema: Herzfeld, Mindy. Should the OECD Take Over the Tax World?, Tax Notes International, Special edition, páginas 88º 92.

103 En general, Carabajo Vasco, Domingo. “El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?, op. cit.

consenso aplicativo de estas disposiciones traen consigo y, por otra parte, de los aspectos negativos que causaría una interpretación nacionalista y excesivamente diversificada, no uniforme, de las medidas BEPS; de ahí, su énfasis en implantar las mismas mediante un cuadro inclusivo y uniforme que, a su vez, posibilite reconocer la diferente realidad y las necesidades peculiares de cada AATT comprometida a su introducción, ver *supra*.

Nos parece importante, aquí y ahora, encomiar el trabajo paciente, constante y decidido de la OCDE para, no sólo ajustar sus propuestas a tan diversos intereses nacionales, sino también por la apertura de sus documentos e informes al debate público, recogiendo las diferentes sensibilidades y las múltiples propuestas técnicas que la complejidad de cualquier propuesta fiscal en materia internacional produce¹⁰⁴.

Ahora bien, como el propio ejemplo de los CbCR demuestra, ver arriba, a pesar de tales intentos de “uniformizar” los CbCR a nivel mundial, incluso con elementos de detalle informáticos, puramente técnicos, tales trabajos no impiden la existencia de discusiones a la hora de evaluar la introducción en cada Estado o jurisdicción de la información contenida en el modelo, en conceptos como el tipo de cambio aplicable, el número de empleados, el sistema contable del cual elaborar la información, etc.

Pero más allá de esas labores técnicas, cuya concreción permite adaptar BEPS a los nuevos entornos, lo preocupante son las “interpretaciones” y “adaptaciones” nacionalistas que se están produciendo de alguna de las Acciones BEPS.

La propia amplitud de las jurisdicciones implicadas, de una forma u otra, en la adopción y adaptación nacional de las Acciones BEPS, con variados niveles de desarrollo de sus AATT y muy distintas filosofías institucionales, políticas y económicas, pueden perfectamente producir una proliferación de estrategias de “planificación fiscal”, aprovechando las diferencias post-BEPS y conllevando consecuencias claramente contradictorias con la filosofía y finalidades del Proyecto¹⁰⁵.

Ciertamente, más que de aplicación uniforme de BEPS deberíamos hablar de aplicación coordinada, pues repetimos que, en el estado actual de las relaciones internacionales, no es posible aplicar normas únicas desde la OCDE, ni siquiera la UE, como demuestra la experiencia de la armonización fiscal europea.

Esto es especialmente claro en el área de la propia UE, donde las particularidades del Derecho Europeo, el papel de la armonización fiscal y la compleja relación entre libertades básicas, mercado único, fiscalidad y Unión Económica y Monetaria (en adelante, UEM) abogan por una “adaptación” de BEPS a la realidad europea¹⁰⁶.

104 Por exponer uno de los más recientes: OECD invites taxpayer input on third batch of Dispute Resolution peer reviews, www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-taxpayer-input-on-third-batch-of-dispute-resolution-peer-reviews-beps-action-14.htm

105 Scaling BEPS, Taxstrata, June 2016/July 2016.

106 Con la misma idea: Carbajo Vasco, Domingo. “El paquete Anti-elusión fiscal de la Unión Europea. Descripción y contenidos”, Fettaf Fiscal, edición 1, volumen 5, octubre-diciembre 2016, páginas 9 a 16, http://www.fettaf.com/publicacion_fettafiscal/FETTAFFISCAL_N5/index.html

Y así ha sido, pues las instituciones europeas (con una dedicación y un interés encomiables) han construido su propio modelo BEPS¹⁰⁷, además de dar respuesta a problemas propios de armonización fiscal, supuesto del renovado intento por construir una base imponible común en el Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁸.

Ciertamente, el paquete conocido como *Anti-Tax Avoidance Package* o ATAP es la respuesta del Derecho Europeo a BEPS y sigue su filosofía y principios, adaptándolos a los principios jurídicos europeos y a sus propias experiencias de lucha contra la evasión fiscal¹⁰⁹.

Sin embargo, lo más grave a nuestro entender, lo que puede romper cualquier consenso en materia de BEPS, es el lanzamiento y aprobación por parte de la propia Unión Europea del denominado *anti-tax avoidance package*, conocido por el acrónimo ATAP en sus dos etapas¹¹⁰.

Ahora bien, lo preocupante, como hemos indicado con anterioridad es que determinadas disposiciones de ATAP se han extralimitado respecto de BEPS, rompiendo su unidad.

En este sentido, el fraccionamiento “europeo” de BEPS resulta preocupante y, si bien puede justificarse en aras de tomar en consideración el nivel más avanzado que el proyecto de integración económica y política europeo tiene sobre el estado más amorfo de la realidad internacional, constriñe el propio dinamismo de la economía europea y puede disuadir a muchas EMN de asentarse en Europa, lo cual reducirá nuestro progreso económico y nuestra innovación.

Es más, la sorprendente utilización de instrumentos jurídicos como las “ayudas de Estado”, cuyo eje debería ser el logro de una competencia perfecta en los mercados, como armas fiscales contra las EMN que, teóricamente, no pagan los impuestos efectivos que la Comisión Europea conceptúa como “adecuados”, reducirá la competitividad europea e introduce incertidumbre en la toma de decisiones empresariales¹¹¹.

107 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”, Quincena Fiscal, n.º 6/2016.

108 Passim. Botella García-Lastra, Carmen. La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español, García-Herrero, Cristina y Herrera Molina, Pedro M. (directores), Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, diciembre de 2015.

109 Comisión Europea. Comunicado de prensa. Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del Impuesto sobre Sociedades, Bruselas, 28 de enero de 2016.

110 Sanz Gadea, Eduardo. “El denominado “Anti-Avoidance Tax Package” de la Unión Europea”, www.blogmastercaf.wordpress.com/2016/03/09/el-denominado-anti-avoidance-tax-package-de-la-union-europea/#more-2427, 9 de marzo de 2016.

111 European Commission. Commission Decision of 30.8.2016 on state aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/N) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple. Text with EEA relevance, Brussels, 30.8.2016, C(2016) 5605 final.

6.4. **Las Nuevas Reacciones Nacionalistas**

De hecho, esta falta de adaptación de la normativa europea (también en la vertiente fiscal) está detrás de fenómenos complejos que han llegado a poner en duda el propio proyecto de unificación europea, además lógicamente del negativo impacto de la crisis económica, en proceso de superación y de los propios errores, no vamos a negarlo, de la construcción de la UEM, donde han fallado elementos imprescindibles para un buen gobierno europeo y una adecuada coordinación de las Políticas Económicas europeas, nos referimos al **Brexit** inglés y como manifestación generalizada del miedo a la globalización, el triunfo de Donald Trump en los Estados Unidos de Norteamérica.

El sentimiento anti-globalizador deriva de que, inexorablemente, determinadas actividades económicas, **bricks and mortars**, y los sujetos vinculados a las mismas desaparecen para dejar paso a la economía digital; asimismo, la globalización trae consigo fenómenos masivos, por ejemplo, la inmigración que alientan miedos y choques culturales, cuyo ajuste es necesario.

Si a esto unimos las consecuencias indeseables de una crisis económica como la sufrida en el período 2007-2016, conocida por su magnitud como Gran Depresión 2.0, no puede extrañarnos el triunfo de determinados populismo y grupos sociales contrarios a la globalización.

Esta resistencia no es sino miedo a la globalización y en el plano fiscal supone, claramente, abandonar cualquier pretensión, no sólo de seguir con BEPS sino de desarrollar cualquier tipo de actuación tendente a lograr un estándar de tributación para las EMN, negar cualquier colaboración entre AATT, en base a un reforzamiento tardío del principio de soberanía tributaria nacional y abandonar cualquier instrumento de cooperación internacional.

La negativa de Estados Unidos a firmar el MLI es una mala señal en ese camino, así como determinadas ideas integradas en la Reforma Fiscal que pretende el presidente Donald Trump, en especial, el conocido como **Border Tax Adjustment**¹¹².

Este “ajuste” no pasa de ser sino un impuesto a los productos y servicios importados y un beneficio fiscal a la exportación, totalmente incompatible con los principios de libre comercio que, sorprendentemente, Estados Unidos ha proclamado desde hace muchos años.

Su compatibilidad con las reglas de la Organización Mundial del Comercio es más que dudosa y, lo que es peor, dañará la propia competitividad de la economía americana y sus empresas, generando unas posibles graves consecuencias de

112 Trump Administration Officials announce tax reform principles, PWC Tax Insights from Washington National Tax Services, April 26, 2017.

represalia por parte de otras naciones, cuyos productos sean gravados por la nueva exacción a la importación.

Como demuestra la experiencia del nacionalismo económico y los incrementos de las tarifas a las importaciones que se desarrollaron durante los años 30 (Conferencia imperial de Ottawa) para oponerse a las consecuencias de la Gran Depresión de 1929; tales medidas sólo generarán mayor depresión y cierre de mercados.

Asimismo, la situación actual del *Brexit* inglés, cuyas negociaciones apenas han comenzado, pone de manifiesto que el nacionalismo económico en un contexto globalizador, de expansión de la economía digital e impulso de las TIC sólo daña a sus propios defensores, pues impide que sus empresas y sus ciudadanos adapten sus actividades productivas a la competencia del mercado.

Los intentos del Reino Unido de convertirse en un centro “competidor”, de baja tributación, han devenido en fútiles, pues la ausencia de un mercado interior y las restricciones a las libertades básicas europeas, superarían en sus vertientes negativas cualquier flujo económico hacia Inglaterra.

Todavía es pronto para conocer si estos *Brexits* del orden fiscal internacional van a consolidarse¹¹³ y si pueden romper la uniformidad de BEPS, pero creemos que **aislarse del desarrollo de las fuerzas productivas, oponerse a la expansión de la economía digital, no tiene sentido y es ineficiente; otra cosa es que sea imprescindible regular y ordenar una globalización que, como cualquier revolución económica, no beneficia por igual a todos e incluso conlleva indudables efectos negativos sobre algunos trabajos, sectores económicos y países.**

Por ello, vemos más útil, señalar las restricciones de BEPS, sus limitaciones y exigir mayores avances en crear un Derecho Internacional Tributario que no responda, en general, a los intereses exclusivos de los 35 Estados miembros de la OCDE que, por otra parte, como hemos anticipado, no son, ni mucho menos, uniformes.

7. Conclusiones

Aunque con antecedentes en experiencias anteriores, la OCDE se ha convertido en la creadora de un Derecho Internacional Tributario moderno, consistente con los desafíos que, para la fiscalidad, plantean la globalización, la economía digital, la expansión de las EMN y las TIC, consensuado, compatible con la diversidad de AATT y centrado en una visión cooperativa entre las mismas.

La implantación inclusiva y uniforme de BEPS y sus 15 Acciones, así como el desarrollo

113 America's Brexit: What it means for the tax world... Taxsutra, June 2017.

de las mismas, junto con la apertura de nuevas áreas de la fiscalidad internacional, han mejorado la transparencia y la buena gobernanza, imprescindibles para adecuar a la realidad social y económica de la globalización las reglas tributarias, aunque con mucho camino por recorrer en estos campos, debido a la pervivencia del concepto de soberanía tributaria, las limitaciones de la acción de la OCDE, la influencia de los grupos de presión, *lobbies* y la diversidad de situaciones tributarias.

Sin embargo, al igual que en otras Políticas, se están produciendo resistencias nacionalistas tanto a BEPS como a la implementación de nuevos estándares de Derecho Internacional Tributario que responden a intereses e ideologías muy variadas que podrían suponer un retroceso en la introducción de un cierto orden fiscal internacional.

En este sentido, resulta preocupante el alejamiento de BEPS que se ha producido en los últimos paquetes anti-elusión fiscal publicados por la UE, verbigracia, la Directiva UE/2016/1164 del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y específicamente los proyectos de Reforma Fiscal “nacionalista” de la Administración Tributaria Trump.

Sin embargo, BEPS no pone en duda aspectos de la fiscalidad internacional, verbigracia, el propio concepto de establecimiento permanente o la ausencia de reglas en materia de la fiscalidad indirecta, así como la necesidad de introducir nuevos gravámenes, propios de la economía digital; por lo que es totalmente insuficiente para lograr un ajuste más avanzado entre Derecho Tributario Internacional, globalización, TIC y economía digital.

En cualquier caso, los debates sobre la fiscalidad internacional como los producidos en cualquier área económica y política universal van a ser constantes y, con mayor o menor intensidad, con ritmos más o menos diferenciados, concluirán con un complejo proceso de adaptación a una globalización creciente y necesaria.

En esa globalización, será asimismo imprescindible entrar a debatir principios tributarios sustantivos, empezando por el de equidad¹¹⁴, así como se cuestionarán (se están cuestionando) reglas básicas de distribución de las soberanías nacionales, empezando por la polémica Estado de la fuente-Estado de la residencia.

En suma, ¡larga vida a la fiscalidad internacional!

114 PASSIM González, de Frutos, Ubaldo. “La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, n.º 408, marzo de 2017, páginas 1 a 42.

Crisis Sistémica Mundial y Sistema Tributario



Domingo Carbajo Vasco

España

Economista y Licenciado en Derecho y Ciencias Políticas, con Maestría en Fiscalidad Internacional, de la Universidad de Harvard y Diplomados en Derecho Financiero Europeo.

Es Inspector de Hacienda del Estado e Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid.

Profesor de varios centros de formación universitaria, entre ellos el Centro de Estudios Europeos de la Universidad de Alcalá de Henares, de la Escuela de la Hacienda Pública, de la Universidad de Loyola.

Posee amplia experiencia internacional en asuntos europeos, Twinnings y otras materias de consultoría fiscal y financiera. DEA en Derecho Financiero. “Ex Stagiaire” de la Comunidad Europea y Miembro del “Team Europe”.





Jornadas
Bolivianas de
**DERECHO
TRIBUTARIO**

