



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ESTUDIO JURÍDICO-CRÍTICO DEL PROYECTO OCDE/G20
SOBRE EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO
DE BENEFICIOS (BEPS):**

¿Solución frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización
de la economía?

Autor: María del Carmen González García

4º E1

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Junio de 2022

Resumen

La siguiente investigación va a analizar el Proyecto BEPS, presentado en 2013 en París por la OCDE e impulsado por encargo del G20, que tiene por objetivo prevenir la erosión de bases imponibles, y el correspondiente traslado de beneficios encubierto entre diferentes jurisdicciones. El origen de la problemática la encontramos en la globalización, y en el aprovechamiento que hacen las multinacionales de los distintos regímenes fiscales para llevar a cabo su planificación fiscal agresiva. Este proyecto, tiene como principal objetivo la reparación del sistema fiscal internacional. De esta manera, hace referencia a las estrategias que llevan a cabo las empresas multinacionales para hacer un uso inadecuado de las normas fiscales y evadir los impuestos. El Plan de Acción BEPS incluye 15 recomendaciones para combatir el problema de la evasión fiscal. Para tener una buena comprensión sobre el Proyecto, se ha explicado el problema de la fiscalidad de la economía digital, así como el origen, contexto y causas que provocan BEPS. Se busca determinar los objetivos que establece cada una de las acciones, que requerirán de una actuación más concluyente y homogénea a nivel internacional para que sea verdaderamente efectiva. Es por ello por lo que muchos países están ya actuando de manera unilateral, aunque basándose en las recomendaciones de la OCDE. En 2019 surgió el actual proyecto BEPS 2.0, un acuerdo sobre un nuevo esquema de las normas fiscales basado en dos pilares, que tiene por objetivo continuar con el desarrollo del proyecto con el que la OCDE pretende reformar el régimen tributario.

Palabras clave: economía digital, fiscalidad internacional, proyecto BEPS, OCDE, erosión de la base imponible, traslado de beneficios, recomendaciones.

Abstract

The following research will analyze the BEPS Project, presented in 2013 in Paris by the OECD and promoted at the request of the G20, which aims to prevent the erosion of tax bases, and the corresponding hidden profit shifting between different jurisdictions. The origin of the problem is to be found in globalization and in the use made by multinationals of the different tax regimes to carry out their aggressive tax planning. The main objective of this project is to repair the international tax system. In this way, it refers to the strategies used by multinational companies to misuse tax rules and evade taxes. The BEPS Action Plan includes 15 recommendations to combat the problem of tax evasion. In order to have a good understanding of the Project, the problem of taxation of the digital economy has been explained, as well as the origin, context and causes that lead to BEPS. It seeks to determine the objectives established by each of the actions, which will require a more conclusive and homogeneous action at the international level to be truly effective. This is why many countries are already acting unilaterally, although based on the OECD's recommendations. In 2019, the current BEPS 2.0 project emerged, an agreement on a new scheme of tax rules based on two pillars, which aims to continue the development of the project with which the OECD intends to reform the tax regime.

Keywords: digital economy, international taxation, BEPS project, OECD, base erosion, profit shifting, recommendations.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	6
I. INTRODUCCIÓN	7
<i>1.1 Delimitación del tema y justificación</i>	7
<i>1.2 Objetivos</i>	8
<i>1.3 Metodología</i>	9
<i>1.4 El problema de la fiscalidad de la economía digital</i>	9
II. SOLUCIÓN: PROYECTO BEPS 1.0	11
<i>2.1 Concepto de la propuesta</i>	11
<i>2.2 Origen</i>	12
2.2.1 Recorrido histórico del proyecto BEPS	12
2.2.2 Direcciones en las que influye	14
<i>2.3 Aplicación jurídica del proyecto: Soft Law y “Directiva Anti-BEPS”</i>	16
<i>2.4 Causas del proyecto</i>	17
2.4.1 Crisis económica y financiera	18
2.4.2 Estrategias para reducir la carga tributaria: planificación fiscal internacional.....	19
2.4.3 Interacción de los ordenamientos jurídicos	20
<i>2.5 Justificación del proyecto BEPS. Marco previo de inestabilidad y sus efectos sobre el Estado, los contribuyentes y las empresas</i>	21
<i>2.6 Plan de Acción mundial y los objetivos del proyecto BEPS</i>	22
III. ESTRUCTURA BEPS 1.0	24
<i>3.1 Planteamiento</i>	24
<i>3.2 Análisis del paquete de acciones BEPS</i>	26
<i>3.3 Acción 4 sobre limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros, y su aplicación en España</i>	34
IV. PROYECTO BEPS 2.0	37
<i>4.1 Planteamiento</i>	37
4.2 <i>Pilar 1: reparto justo de los beneficios de las empresas multinacionales</i>	37

4.3	<i>Pilar 2: propuesta global de anti-erosión de la base fiscal.....</i>	38
4.4	<i>Impacto en los ingresos y próximos pasos</i>	40
V.	CONCLUSIONES	42
VI.	BIBLIOGRAFÍA.....	46

LISTADO DE ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
UE	Unión Europea
G20	Grupo de los 20
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
IS	Impuesto de Sociedades
ATAD I	Directiva del Consejo de la UE 2016/1164, de 12 de julio de 2016
ATAD II	Directiva del Consejo de la UE 2017/952, de 29 de mayo de 2017
CAF	Comité de Asuntos Fiscales
EMN	Empresas multinacionales
G8	Grupo de los 8
CFC	Transparencia Fiscal Internacional
PIB	Producto Interior Bruto
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
EP	Establecimiento Permanente
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
PI	Propiedad Intelectual
GloBE	Global Anti-Base Erosion

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Delimitación del tema y justificación

El programa BEPS se basa en el trabajo que han llevado a cabo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y los países que forman parte del G-20. Las siglas BEPS provienen del nombre del programa en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, y se conoce como Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Tal y como explica la OCDE, su principal objetivo es conseguir que el pago de los tributos recaiga en el lugar donde se ha creado el valor. La OCDE y la Unión Europea (en adelante, UE) están tratando de valorar la materia e impulsar diferentes medidas para alcanzar el objetivo mencionado, que va a suponer uno de los mayores cambios de las normas tributarias internacionales. Por ello, en este trabajo analizaremos los proyectos propuestos y evaluaremos si van a ser un punto de inflexión en el régimen fiscal internacional.

El origen de la problemática la encontramos en la globalización y en el aprovechamiento que hacen las multinacionales de los distintos regímenes fiscales. Sabemos que la globalización ha beneficiado muy positivamente a toda la economía mundial, así como también ha beneficiado a las distintas economías nacionales. Sin embargo, Pilar Cubiles Sánchez-Pobre en su artículo “*La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global*” de la revista *Quincena Fiscal*, considera que en el ámbito de la fiscalidad internacional las normas no se han adecuado de manera conveniente a este escenario.¹

Hay que tener en cuenta que esta integración de distintas economías no es un fenómeno nuevo, sino que en los últimos años ha aumentado significativamente, ya que diferentes acciones, como el impulso del libre movimiento de capitales y de trabajadores, la eliminación de diferentes barreras dentro del comercio, o el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones, ha permitido que se lleven a cabo con mayor facilidad las actividades transfronterizas.

¹ Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2019). La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global. *Revista Quincena Fiscal*, 8/2019.

Esta idea, de una economía global, tiene un efecto directo sobre los regímenes fiscales del Impuesto sobre Sociedades de todos los Estados, que, aunque mantienen la competencia en muchos casos, sí que se ven influenciados por la actuación del resto de países.²

1.2 Objetivos

En primer lugar, se describirá el objeto de estudio, explicando la situación y razones que han llevado a la realización del proyecto de la OCDE “Base Erosion Profit Shifting” (BEPS), para la reforma del sistema fiscal internacional. Estudiaremos el avance de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC), y cómo han impactado en la economía. Examinaremos los desafíos fiscales que derivan de esta digitalización.

En la segunda parte, se analizará en profundidad el proyecto BEPS 1.0, estudiando sus sujetos, origen y causas. Se determinará el objetivo del plan, y se hará una delimitación del proyecto y un breve estudio de las acciones que lo componen. Debido a que la Acción 4 “Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros” establece uno de los métodos más empleados en la planificación fiscal, y en vista de la relevancia de la planificación a través de la deducción de gastos financieros, se va a analizar esta acción más en profundidad. Existen países, como España, que, antes del proyecto, ya habían establecido otras normas semejantes para combatir esta cuestión a causa de su importancia.

Por último, se explicará el actual proyecto BEPS 2.0, un acuerdo sobre un nuevo esquema de las normas fiscales, que tiene por objetivo continuar con el desarrollo del proyecto con el que la OCDE pretende reformar el régimen tributario. Finalmente, quedará evaluar el proyecto y sus riesgos, para saber si va a ser un punto de inflexión en el sistema fiscal internacional, o puede resultar insuficiente.

² Lago Montero, J. M., “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salmanticensis*, v. 3, 2015, p. 57.

1.3 Metodología

En la realización de esta investigación vamos a seguir un análisis principalmente descriptivo, examinando en profundidad, desde un punto de vista crítico, la información sobre el proyecto de la OCDE, e identificando los desafíos más relevantes. Se valorará la suficiencia de este Plan de Acción, y las problemáticas que plantea.

La fuente principal de este trabajo será el proyecto BEPS creado en julio de 2013 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Se complementará con legislación nacional e internacional, publicaciones doctrinales, trabajos académicos, informes de expertos y organismos, obras jurídicas, y análisis de artículos de prensa y revistas especializadas, principalmente.

Posteriormente, una vez reconocidas todas estas fuentes, siguiendo el método deductivo, realizaremos un análisis de toda esta información para extraer una serie de conclusiones sobre el proyecto.

1.4 El problema de la fiscalidad de la economía digital

Tal y como explica ÁLAMO CERRILLO: *“la economía digital, y más concretamente la expansión del comercio electrónico, han dado lugar a una nueva forma de llevar a cabo las transacciones comerciales, donde las nuevas tecnologías de la información y la comunicación son la base de estas transacciones. Es por eso, que, en las últimas décadas, la tributación ha experimentado cambios muy significativos como consecuencia este fenómeno de globalización y desarrollo de las tecnologías digitales”*.³

Para el análisis fiscal, es necesario decidir por qué camino la normativa fiscal debería encaminarse ante este nuevo reto: por la no tributación, por la tributación a partir de impuestos específicos, o por la tributación mediante los impuestos vigentes, pero actualizados en las nuevas características.⁴ Teniendo claro que la opción de tributación más

3. ÁLAMO CERRILLO, La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario, Madrid, 2016, p. 59-60

4. ÁLAMO CERRILLO, La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario, Madrid, 2016, p. 61

factible es la de adaptar los tributos existentes a la nueva realidad, hay dos aspectos a abordar, dada la incidencia de las tecnologías digitales sobre la tributación:

- 1) Las pérdidas recaudatorias que las arcas públicas nacionales sufren a raíz del desarrollo por parte de los operadores económicos de nuevas formas de operar y una planificación fiscal agresiva, eliminando o reduciendo significativamente sus obligaciones tributarias.⁵
- 2) Las posibilidades que estas tecnologías ofrecen para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, y garantizar un adecuado control tributario por parte de las administraciones tributarias.

A raíz de esta situación, la Comisión Europea, en 2015, realizó un informe a partir de un grupo de expertos en materia de fiscalidad de la economía digital, centrándose, sobre todo por las situaciones de fraude y evasión que se producen en este comercio electrónico, tanto en la tributación directa, como indirecta. Por un lado, en el marco de la fiscalidad directa, el impuesto que más problemas presenta, dada la economía digital, es el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS), cuyo objetivo es evitar tanto las situaciones de doble imposición, como aquellas donde las empresas evaden la norma fiscal. Para ello, uno de los principales problemas que surge, es determinar el concepto de establecimiento permanente, así como saber dónde deben tributar las rentas obtenidas a partir de éste.

⁵ La OCDE estima que “la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades estaría entre un 4 y un 10% de la recaudación global por este impuesto, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales”.

II. SOLUCIÓN: PROYECTO BEPS 1.0

2.1 Concepto de la propuesta

La proliferación de normativa para regular los precios de transferencia a nivel internacional, y adaptar el principio de plena competencia a los diferentes ordenamientos jurídicos, derivó hacia una legislación incompleta, inconexa y poco eficiente, que hacía que la práctica de técnicas evasivas no disminuyera en los términos esperados. Seguía presente un sistema fiscal donde grandes multinacionales pagaban menos impuestos por sus actividades a las diferentes jurisdicciones, que algunas pequeñas o medianas empresas. Ante esta situación insostenible, a mediados de 2013, la OCDE presentó en París su Plan de Acción – impulsado por encargo del G20 - para prevenir la erosión de bases imponibles, y el correspondiente traslado de beneficios encubierto entre diferentes jurisdicciones – conocido como el Proyecto BEPS.

Este proyecto, tenía como principal objetivo la reparación del sistema fiscal internacional. De esta manera, el proyecto hace referencia a las estrategias que llevan a cabo las empresas multinacionales o transnacionales -aunque existan otros sujetos como los Fondos de Inversión Multinacional- para hacer un uso inadecuado de las normas fiscales y evadir los impuestos. De lo que tratan estas prácticas, por parte de las empresas, es de trasladar los beneficios obtenidos a un país donde la legislación le resulta más favorable, por tratarse de baja tributación o por ser un paraíso fiscal; lo que se denomina doble no imposición.⁶

Una de las cuestiones planteadas acerca del proyecto, es si es, o no, ilegal. Según la OCDE en 2015, algunas estrategias de planificación impositiva sí podrían serlo, pero la mayoría no lo son. La cuestión es que, como la mayoría de las normas nacionales están obsoletas por no seguir la economía globalizada del siglo XXI, y no existe una coordinación de los países a nivel internacional, se facilita que los sujetos puedan violar la norma tributaria⁷. Además de todo ello, pese a que BEPS aparece con la voluntad de proponer

6MARTÍN JIMÉNEZ, A. *El Plan de acción BEPS de la OCDE: una valoración inicial*. https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acción_BEPS_de_la_OCDE_una_valoración_inicial

7 OCDE. (2015). *10 preguntas sobre BEPS*. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

soluciones, presenta la problemática de que la OCDE no puede imponer legislaciones, sino tan sólo emitir recomendaciones.⁸

Cabe destacar, que el proyecto actúa a través del principio de inclusión. El Comité de Asuntos Fiscales (en adelante, CAF), es el órgano encargado de tomar las decisiones en el ámbito fiscal. Este va a permitir la entrada como miembros del marco inclusivo a todos los países interesados en implementar las medidas BEPS. Para ello, deberán comprometerse con las medidas del proyecto y abonar una cuota anual para hacer frente a los gastos. Todos los miembros van a participar de manera equitativa para poner solución a la evasión fiscal, y mejorar el panorama tributario internacional. Estas reuniones, que normalmente son celebradas en París (Francia), van a estar compuestas no sólo por países, sino también por organismos, como la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional o Naciones Unidas⁹. En base a todo lo anterior, nos encontramos ante un proyecto que va a permitir acabar con problemas BEPS de manera igualitaria dentro de un marco inclusivo.

2.2 Origen

2.2.1 Recorrido histórico del proyecto BEPS

Como dice Serrano Antón, el proyecto BEPS no es un trabajo radicalmente novedoso, sino que trata de ideas e informes ya existentes, que han sido nuevamente lanzados por el contexto económico en el que nos encontramos.¹⁰ Este proyecto nace de una serie de actos que desembocan en lo que hoy conocemos como “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

8 Barreno, M., et al. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultado finales. *Crónica tributaria*, (158), 7-53.

9 OCDE. (2016b, marzo). *NOTA INFORMATIVA: EL MARCO INCLUSIVO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS MEDIDAS BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>

10 Serrano Antón, F. (2015b). La influencia del plan de acción BEPS en la tributación Española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, (391), 77-110. Recuperado de <https://bit.ly/2kqnzTd>

11 Serrano Antón F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Derecho PUCP*, 72, 45-70. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.003>

12 Guillermo O. Teijeiro. (2016, abril). El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina. 1-6. Recuperado de https://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestación_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_América_Latina

El profesor Serrano Antón¹¹, y Guillermo Teijeiro¹², van a ser algunos de los autores que investiguen la evolución histórica del proyecto:

Si miramos hacia atrás, ya desde hace varias décadas se viene estudiando el asunto de la Doble Imposición. Los primeros trabajos trataron de identificar normas y obtener compromisos de los países para establecer una igualdad de condiciones a nivel mundial. En 1977, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF), creó el denominado Grupo de Trabajo número 8 sobre la elusión y la evasión fiscal, con el que se comenzó a examinar este problema.

En 1992, el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE), modificó algunos apartados de los comentarios al artículo 1 del MC OCDE, que estaban dedicados al “Improper Use of Tax Treaties”.

En 2001, la OCDE publicó “Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention”, estableciendo nuevas soluciones sobre los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI).¹³

En 2009, es el momento en el que nos encontramos con una situación donde muchos países no se habían recuperado de la crisis económica mundial. Con la crisis presupuestaria de las cuentas públicas, los organismos internacionales comenzaron en 2010 a promover reformas fiscales para el comercio electrónico. Las potencias centrales no estaban satisfechas con los ingresos provenientes de las empresas multinacionales (EMN). Pero el problema no sólo era que estas empresas tomaran ventajas para reducir sus impuestos, sino que la cuestión residía en las lagunas legales existentes en el sistema fiscal internacional por falta de cooperación.

En octubre de 2012, la OCDE emitió un informe sobre la situación, con el objetivo de hacer transformaciones mediante las leyes internas, los tratados e instrumentos multinacionales.

13 Serrano Antón, F. (2014a). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Revista de la facultad de derecho, (72), 49-52.

En junio de 2013, la OCDE publicó el primer documento para poner en funcionamiento un programa que concluyera con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Este documento del 18 de junio de 2013 denominado “Step change in tax transparency”, fue fruto de la reunión del Grupo de los 8 (en adelante, G8) en Lough Erne, Irlanda.¹⁴ Las conclusiones sacadas de esta concentración sirvieron de soporte para la elaboración del proyecto BEPS.

Tras esta evolución histórica, se realizó el Plan de Acción BEPS, un informe preparado bajo el encargo del G20 para el 19 de julio de 2013 en París, aprobado por países que representan más del 80% del PIB mundial. De este modo quedó impulsado el Plan de Acción para corregir el desvío de beneficios a otras jurisdicciones, mediante un paquete de acciones, plazos y recursos. La OCDE intensificó sus esfuerzos para hacer frente a estos retos, en respuesta a la creciente preocupación pública y política por la evasión fiscal de las grandes multinacionales. La aplicación de las 15 acciones del paquete BEPS se acordó en 2015, y actualmente está muy avanzada, pero siguen existiendo lagunas, como veremos más adelante.

2.2.2 Direcciones en las que influye

El proyecto BEPS de la OCDE y del G20 ha sido la base de cualquier intento relacionado con poner fin a la elusión fiscal, tanto nacional, como internacionalmente. En primer lugar, la Directiva de la Unión Europea (UE) 2016/1164, de 12 de julio de 2016 (en adelante, la ATAD), se reconoce a sí misma como heredera del proyecto BEPS de la OCDE, y pretende buscar una imposición igualitaria mediante normas contra ésta elusión.¹⁵

La Comisión Europea ha llevado a cabo proyectos similares para complementar al proyecto BEPS. En este sentido, “*en su reunión a fines de octubre 2013, el Comité de Impuestos de las NNUU decidió establecer un sub comité sobre BEPS. Este comité re-*

14 Guillermo, T. (2017). *El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina*. https://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestacion_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_America_Latina

15 Vidal Ruiz de Velasco, C. (2016). A nova directiva contra a elusión fiscal no contexto BEPS. *Administración & Cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública*, 11(2), 362

troalimentará el proyecto OCDE desde el punto de vista de los países en vías de desarrollo, así como considerará posibles remedios BEPS para los países en vías de desarrollo que están fuera del ámbito de acción del proyecto OCDE.”¹⁶ Además, el 18 de marzo de 2015 presentó un comunicado al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales, con el objetivo de coordinar a la UE, la OCDE y los Estados Miembros.¹⁷

Por último, recientemente y con el mismo propósito de evitar el problema existente y que da lugar a situaciones de doble imposición, la UE ha aprobado la Directiva (EU) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, en relación con los métodos para resolver litigios entre los Estados miembros y evitar la doble imposición.¹⁸ También, debido a la crisis provocada por el COVID-19, en Julio de 2020, la Comisión Europea va a llevar a cabo una serie de medidas para reducir problemas fiscales en las empresas. Este “plan de acción para una fiscalidad sencilla y equitativa que apoye la recuperación” va a establecer una serie de iniciativas para ayudar a los Estados a cumplir las obligaciones y normas tributarias.¹⁹

En este sentido se ha establecido, pues, un mínimo estándar y un conjunto de buenas prácticas para reforzar la eficacia y la eficiencia de los procedimientos amistosos, minimizando la incertidumbre y la doble imposición jurídica derivada de una aplicación asimétrica de los Convenios.

El mínimo estándar se basa en tres principios básicos, tal y como establece SAM-PLÓN SALVADOR:

16 Picciotto, S. (2014, enero). Informe sobre EROSION DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS (BEPS): IMPLICANCIAS PARA LOS PAISES EN VIA DE DESARROLLO. Tax Justice Network. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>

17 Comisión Europea (COM(2015) 136 final). (2015, 18 marzo). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales [Comunicado]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=SK>

18 Gonzalez, M. & CMS Albiñana & Suárez de Lezo. (2018, 5 marzo). A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE. Parte IV (mecanismos de resolución de conflictos). Lexology. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=35e7f2cb-0048-4e27-a3d6-52db2521a34c>

19 Comisión Europea (COM(2020) 312 final). (2020, 15 julio). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO PLAN DE ACCIÓN PARA UNA FISCALIDAD EQUITATIVA Y SENCILLA QUE APOYE LA ESTRATEGIA DE RECUPERACIÓN [Comunicado]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1595422013466&uri=CELEX:52020DC0312>

- Garantizar que las obligaciones convencionales, de resolver los procedimientos amistosos, se cumplan, en su totalidad, por las autoridades competentes de buena fe.
- Garantizar que las prácticas administrativas promuevan evitar procedimientos amistosos en materia de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, y, en caso de que no sea posible evitarlos, que su resolución sea rápida.
- Garantizar el acceso al procedimiento amistoso, cuando se cumplan los requisitos formales del art. 25.1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

La mayoría de los países se han comprometido a introducir el arbitraje perceptivo y vinculando a sus convenios fiscales bilaterales, en caso de que no se haya podido resolver el conflicto, mediante procedimiento amistoso, en un plazo de 2 años.²⁰

2.3 Aplicación jurídica del proyecto: Soft Law y “Directiva Anti-BEPS”

El Soft Law, se define según la OCDE, como la cooperación fundada en instrumentos no jurídicamente vinculantes, o cuya fuerza vinculante es más débil que la del Derecho tradicional, como pueden ser los códigos de conducta, directrices o las revisiones por pares, entre otros. En un principio, ha habido numerosas discusiones acerca del empleo de este término en el ordenamiento jurídico internacional; sin embargo, ha acabado siendo acogido por la doctrina. El origen del Informe BEPS se basa en recomendaciones que nacen de la OCDE. A su vez, según su posición como fuente legal, son actos sin eficacia normativa pero dictados por cualquier organismo internacional. Por ello, estas recomendaciones están catalogadas bajo las reglas del Soft Law. Lo que se quiere conseguir es que se apliquen de manera contigua a todos los Estados, pero al carecer de eficacia normativa no se van a sancionar en caso de incumplimiento, lo que va a crear bastante incertidumbre.²¹

20SAMPLON SALVADOR, R. (2016). “Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes”. Carta Tributaria. nº 11

21 Serrano Antón, F. (2015). LA INFLUENCIA DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN LA TRIBUTACIÓN ESPAÑOLA: IMPACTO EN LA NORMATIVA, INCREMENTO DE LA LITIGIOSIDAD Y EL PAPEL DE LOS TRIBUNALES. *CEF*, 88–96.

Debido a la falta de fuerza vinculante de las recomendaciones, la Comisión Europea ha solucionado el problema en cuestión creando dos Directivas contra la evasión fiscal (ATAD I y ATAD II). Estas Directivas denominadas Directivas del Consejo de la UE 2016/1164, de 12 de julio de 2016²², y 2017/952, de 29 de mayo de 2017²³, ATAD I y ATAD II, establecen medidas específicas contra la evasión que deben incorporarse a las legislaciones nacionales de cada Estado miembro en plazos concretos. Estas directivas tienen como objetivo la aplicación de los conceptos y disposiciones del programa BEPS.

Más concretamente, ATAD contiene cuatro medidas anti-abuso específicas contra las formas comunes de planificación fiscal, una regla CFC (artículos 7-8), una regla de impuestos de salida (artículo 5), una regla contra desajustes híbridos (artículo 9), y una regla que limita la deducción de intereses (artículo 4). Además, la ATAD contiene una norma general contra la evasión fiscal (artículo 6).²⁴ Con todo ello, definen las normas mínimas que los miembros de la UE deben introducir en sus legislaciones fiscales nacionales para contrarrestar la evasión fiscal internacional. En este contexto, también definen la relación pertinente entre los Estados miembros de la UE y terceros países, como Suiza. Las dos directivas establecen cinco medidas jurídicamente vinculantes, tres de las cuales proceden del programa BEPS. A diferencia del proyecto, estas directivas sí gozan de eficacia normativa para lograr dirigir la respuesta de los Estados contra la elusión fiscal con mayor celeridad.

2.4 Causas del proyecto

El informe inicial de la OCDE “Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (OCDE, 2013) mostró que ninguna norma o disposición individual es la causa fundamental de BEPS. Es la interacción entre las diferentes normas lo que genera BEPS: leyes y normas nacionales que no están coordinadas a través de las fronteras, normas internacionales que no siempre han seguido el ritmo del cambiante entorno empresarial mundial y una endémica y preocupante falta de datos e información. La combinación de estos factores son los que hacen que los sujetos puedan conseguir

22 DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

23 DIRECTIVA (UE) 2017/952 DEL CONSEJO de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países

24 DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

disminuir la carga fiscal. Sin embargo, estas causas no son las únicas: existen además una serie de factores externos que analizaremos a continuación, sin los cuales estas actuaciones no se habrían dado en la misma medida.²⁵

2.4.1 Crisis económica y financiera

Dentro de los factores externos, uno de los más importantes es la crisis económica y financiera mundial que supuso una considerable pérdida de ingresos para los Gobiernos. A raíz de la crisis, los Estados, más que nunca necesitaban que todos pagaran su parte correspondiente de impuestos. Estos, en presencia de la disminución de ingresos y las consecuencias de la crisis, incentivaron la creación de empresas mediante el establecimiento de una deducción o exención en el pago de tributos. Sin embargo, las EMN optaron por aprovecharse más que nunca de las lagunas y desajustes en las actuales normas fiscales internacionales, que pueden hacer que los beneficios "desaparezcan" a efectos fiscales, o permitir el traslado de beneficios a lugares sin, o con baja, imposición, donde la empresa tiene poca o ninguna actividad económica.

La OCDE lleva liderando los esfuerzos internacionales desde los años 90 para que los países puedan evitar la evasión fiscal y la elusión del Impuesto de Sociedades. Los primeros trabajos de la década de 2000 trataron de identificar normas y obtener compromisos de los países para establecer una igualdad de condiciones a nivel mundial. Esta fue la base de los grandes avances logrados tras la crisis financiera mundial de 2008/09. La determinación de los líderes mundiales de reparar el sistema financiero mundial incluyó el compromiso de acabar con el secreto bancario y tomar medidas contra la evasión fiscal de los particulares. Esto llevó a la creación del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (el Foro Mundial) en 2009. Posteriormente, la comunidad internacional centró su atención en el problema de la evasión fiscal de las empresas, lo que llevó a la puesta en marcha del proyecto sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en 2013.

25 OECD. (2013, febrero). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*.
<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

Las consecuencias derivadas, a raíz de la crisis financiera mundial, pusieron de manifiesto las carencias de los sistemas tributarios internacionales, considerando esta crisis como el punto de inflexión del tema que nos ocupa.

2.4.2 Estrategias para reducir la carga tributaria: planificación fiscal internacional

Al poder las empresas multinacionales trasladar su utilidad a otros lugares están creando una planificación fiscal internacional, segunda causa externa del proyecto. Según la Comisión Europea en su ficha temática del semestre europeo de 2017 sobre frenar la planificación abusiva fiscal, *“la planificación fiscal abusiva (PFA) consiste en la reducción por parte de los contribuyentes de su deuda fiscal a través de mecanismos que, pese a su posible legalidad, son contrarios al espíritu de la ley. La PFA permite aprovechar los resquicios jurídicos existentes en un determinado sistema fiscal y las asimetrías entre distintos sistemas fiscales. Puede dar lugar asimismo a una doble no imposición o a una doble deducción”*. En mi opinión, no debemos confundir esto con la Planificación Fiscal Internacional, ya que esta última pretende actuar legalmente.

Para comprender estos términos debemos definir la evasión y elusión fiscal. La elusión fiscal es legal y está relacionada tanto con la planificación fiscal agresiva, como con la internacional. Las empresas buscan pagar menos impuestos actuando dentro de la norma tributaria, o por existir lagunas legales. Por el contrario, la evasión fiscal es ilegal, y consiste en un incumplimiento directo de la legislación tributaria vigente por parte de las empresas, no registrando sus ingresos para que no sean gravados.

El traslado de beneficios es una forma de elusión fiscal que durante años han llevado a cabo las EMN como planificación fiscal internacional, a causa de los defectos legales de los ordenamientos jurídicos nacionales. El resultado de esta práctica, consistente en la recolocación de los beneficios de las empresas a jurisdicciones más favorables, es una pérdida de ingresos en los Estados denominada erosión de la base imponible. Esta forma de elusión se conoce como “Aggressive Tax Planning”. Esta preocupación por parte de la OCDE fue base de la creación del Proyecto BEPS.²⁶

26 Ramos Ángeles, J.A. (2015). El Proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015. Revista Derecho & Sociedad, (45), 375-396.

2.4.3 Interacción de los ordenamientos jurídicos

Para introducir la última causa externa que ha provocado el nacimiento del proyecto BEPS, cabe comentar que, hasta hace relativamente poco, cada Estado tenía libertad para establecer su propio sistema tributario. Lo que sucede en estos casos es que estas jurisdicciones no tienen en cuenta los regímenes de los demás países a la hora de ejercer este derecho. Sin embargo, en breve el mundo tendrá un nuevo sistema fiscal común para gravar a las EMN y plataformas digitales que evaden los impuestos. Esto consistirá en someter los beneficios empresariales de todo el mundo a un tipo impositivo efectivo del 15%, una de las normas del pilar 2 del proyecto BEPS 2.0 del que hablaremos más adelante. Sin embargo, hasta que este proyecto no entre en vigor, la tributación forma parte de la soberanía de cada país.

La OCDE señala que, *“de forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.”*²⁷ El problema de BEPS es la doble imposición, o, dicho con otras palabras, el aprovecharse de los vacíos legales de los Convenios de Doble Imposición en asuntos de renta y patrimonio. Lo que ocurre es que las empresas multinacionales se quieren beneficiar en su tributación en un Estado con un gravamen más bajo, debido a las lagunas legales de los CDIs, o de las normas internas de los diferentes Estados. A pesar de que cada país tenga libertad para establecer su propio sistema tributario, éstos han cooperado conjuntamente para evitar que las rentas se graven más de una vez y para lograr así una mayor concordancia en las normas.

En la actualidad existen más de 3000 CDIs como instrumentos de la fiscalidad internacional para evitar que se impongan gravámenes por parte de dos o más Estados sobre los mismos ingresos, en un mismo sujeto, y periodo de tiempo. Sin embargo, de la misma manera en la que han ayudado a evitar este problema, también han facilitado el camino a las EMN para desarrollar la comentada doble imposición. Lo que hacen las

27 OCDE. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. Instituto Estudios Fiscales.

EMN es aprovecharse de las lagunas de la norma tributaria y los CDI, pero siempre actuando bajo la ley. Por ello, el problema reside en los vacíos, en la interacción de normas de los diferentes países.

2.5 Justificación del proyecto BEPS. Marco previo de inestabilidad y sus efectos sobre el Estado, los contribuyentes y las empresas

La inestabilidad de la situación que ha llevado a la creación del proyecto BEPS, ha afectado no sólo al Estado, sino también a los contribuyentes y empresas. Hemos venido comentado durante toda la investigación cómo este proyecto afecta directa, e indirectamente, a estos sujetos. En primer lugar, el sector público se va a ver quebrantado y se va a poner en peligro su subsistencia. Según Alex Cobham en una rueda de prensa virtual, los Estados más ricos son claramente los que más van a perder como tal, pero proporcionalmente van a ser los que tengan los ingresos medio-bajos. Por ello, los gobiernos más ricos van a ser los culpables fundamentales del fraude fiscal, y se va a ver mermada su recaudación de los ingresos fiscales por el traslado de beneficios de las EMN a paraísos fiscales. BEPS supone una pérdida de ingresos para los Gobiernos que, de otro modo, podrían invertirse para apoyar un crecimiento resistente y equilibrado. Las investigaciones realizadas desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema de BEPS, con estimaciones que indican pérdidas anuales de entre el 4 y el 10% de los ingresos mundiales del Impuesto de Sociedades, según calcula el organismo independiente Tax Justice Network²⁸. En los países en desarrollo, donde la dependencia del Impuesto de Sociedades como fuente de ingresos suele ser mayor que en los países desarrollados, las repercusiones potenciales son especialmente graves.

En segundo lugar, como se produce una disminución de los ingresos fiscales por parte de las EMN, los individuos deben soportar de alguna manera lo que no pagan las multinacionales. Año tras año los Estados están dejando de ingresar miles de millones de euros por la evasión y elusión fiscal de las empresas multinacionales. Según un artículo del periódico El País, *“la organización independiente Tax Justice Network (TJN) ha puesto números a esta fuga de recursos: 427.000 millones de dólares en pérdidas direc-*

28 Bou Mansour, M. (2021, 16 noviembre). *Losses to OECD tax havens could vaccinate global population three times over, study reveals*. Tax Justice Network. <https://taxjustice.net/2021/11/16/losses-to-oecd-tax-havens-could-vaccinate-global-population-three-times-over-study-reveals/>

tas, unos 360.000 millones de euros que merman constantemente las arcas públicas nacionales. El grueso de esos 427.000 millones de dólares que se pierden cada año, 245.000 millones, son fruto del desvío de las ganancias de las multinacionales a paraísos fiscales y territorios de baja tributación.²⁹ Esto va a afectar a los ciudadanos, de manera que van a recibir menos servicios por los abusos de multinacionales, ya que va a llevar a los Gobiernos a recortar los gastos públicos.

Por último, dentro de las empresas, son las grandes empresas multinacionales las que provocan considerables pérdidas por trasladar sus beneficios a paraísos fiscales o lugares donde la tributación es realmente escasa, para ocultar sus verdaderas ganancias obtenidas en los lugares donde operan, y así tributar menos de lo que deben. Estas empresas multinacionales van a ser capaces de reducir los costes derivados de la tributación, y, por ello, los precios de sus productos, para así competir en el mercado internacional. Las pequeñas empresas no van a tener los medios necesarios para trasladar sus beneficios a países beneficiosos. Al no tener estas ventajas, por tanto, no reducirán sus costes, ni precios.

2.6 Plan de Acción mundial y los objetivos del proyecto BEPS

El Plan de Acción incluye 15 medidas para combatir el problema de la evasión fiscal. Podemos destacar los siguientes objetivos:

- Aumentar la cooperación internacional, llevando a cabo una actuación coordinada y completa entre los diferentes Estados, que impida que las empresas multinacionales puedan utilizar la normativa de tal forma que les sea beneficiosa, en perjuicio de otros operadores.
- Afrontar los desafíos que supone la economía digital a nivel internacional.
- Establecer unos estándares internacionales nuevos, que garantizarán la coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional.

²⁹ Delle Femmine, L. (2020, 20 noviembre). España pierde 3.700 millones al año por la evasión fiscal de ricos y multinacionales. *EL PAÍS ECONOMÍA*.

Dentro de este último punto, podríamos destacar la intención de reducir las fricciones entre los distintos regímenes fiscales nacionales, así como la reducción de las lagunas existentes. El establecimiento del régimen fiscal forma parte de la soberanía de los Estados, por lo que, a menudo, encontramos que los sistemas tributarios tienen una coherencia dentro del Estado, pero cuando interactúan con sistemas de otros Estados, entran en conflicto en algunos puntos, dando lugar a la doble imposición.

Desde el ámbito internacional, los Estados están comprometidos a eliminar esta situación, ya que es perjudicial para el comercio en general, y es por eso por lo que ya existen muchos convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Por otra parte, al igual que nos podemos encontrar con una doble imposición, existen lagunas que dan lugar a una doble no imposición, es decir, que una renta no es grabada ni en el país de origen ni en el país de la fuente, de forma que queda exenta de impuestos, en la práctica. Estas situaciones de exención pueden ser aprovechadas por las multinacionales, por lo que es un ámbito en el que debe hacerse especial incidencia, para que pueda ser eliminado.³⁰

30 OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Paris: OECD Publishing, pp. 1-50

III. ESTRUCTURA BEPS 1.0

3.1 Planteamiento

BEPS cuenta con un paquete de acciones donde se recogen medidas que abordan las distintas cuestiones que hemos venido comentando.

En 2013, la OCDE intensificó sus esfuerzos para hacer frente a estos retos, en respuesta a la creciente preocupación pública y política por la evasión fiscal de las grandes multinacionales. La aplicación de las 15 acciones del paquete BEPS acordadas en 2015 está muy avanzada, pero siguen existiendo lagunas. Las normas actuales siguen permitiendo a las grandes multinacionales obtener importantes ingresos en una jurisdicción sin pagar el Impuesto de Sociedades en ella. Los nuevos modelos de negocio, que dependen en gran medida de la propiedad intelectual, han facilitado a las empresas multinacionales el traslado de sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación. El Plan de Acción sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios en 2013 identificó estas acciones, en torno a tres pilares fundamentales según Pablo Chico de la Cámara en su obra *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*³¹:

- Introducir coherencia en las normas nacionales que afectan a las actividades transfronterizas
- Reforzar los requisitos de fondo en las normas internacionales existentes
- Mejorar la transparencia, así como la certidumbre para las empresas que no adoptan posiciones agresivas

La Comisión de la UE participó plenamente y aportó su opinión a lo largo del proyecto. La labor paralela realizada por la Comisión de la UE, y en particular el Plan de Acción sobre el Impuesto de Sociedades presentado en junio de 2015, complementa el Proyecto BEPS cerrando las lagunas existentes en las normas de la UE. Proporciona un mecanismo rápido para la aplicación de las medidas de derecho interno a nivel de la UE. Las aportaciones de las partes interesadas también han sido útiles para identificar las áreas

31 Concha Carballido, C. (2017). La estrategia BEPS. En Pablo Chico de la Cámara (dir). *Temas de actualidad en materia de tributación internacional* (pp.67-80). Madrid: Instituto de estudios Fiscales.

en las que se podrían haber generado "daños colaterales". Por ejemplo, en la aplicación de las normas sobre tratados fiscales a los fondos de inversión colectiva y otros fondos. Es importante destacar que se han adaptado varias normas para excluir a las PYMES cuando no plantean los mismos problemas que las grandes empresas multinacionales. Tras la publicación de siete informes preliminares en septiembre de 2014, todos ellos respaldados por los ministros de finanzas y los líderes del G20, los resultados finales se han consolidado en un amplio paquete BEPS. Este comprende informes sobre cada uno de los 15 puntos identificados en el Plan de Acción BEPS.

En este sentido, puesto que los Estados miembros cada vez se ven más presionados a actuar, y a conseguir resultados inmediatos ante este reto fiscal, éstos están tomando acciones unilaterales para la creación de un impuesto destinado a gravar determinados ingresos de los servicios digitales, y así conseguir proteger sus ingresos fiscales. Paralelamente, desde la UE ante estas actuaciones unilaterales, temen que haya un riesgo de fragmentación del mercado único, y por este motivo han visto necesario llegar a una solución de carácter provisional a nivel europeo para evitar esta fragmentación y, al mismo tiempo, que los Estados miembros puedan proteger sus ingresos.

Por otra parte, se ha realizado una propuesta por un Impuesto provisional sobre los Servicios Digitales a nivel europeo, con la condición de que se aplicará mientras no se haya acordado una solución global a nivel internacional. Este impuesto, se centra en actividades en las que existe una gran diferencia entre el valor creado y la capacidad de los Estados miembros para grabarlo, actividades como la explotación de datos de usuarios a través de la publicidad online, la venta de datos generados a partir de información suministrada por los usuarios o el uso de datos por parte de intermediarios. Además, se aplicaría a las multinacionales con un volumen de negocio mundial, pero actualmente la OCDE ha renunciado temporalmente a esto, por lo que cada Estado sigue aplicando sus acciones de forma unilateral. La renuncia de la Organización para la Cooperación y el

Desarrollo Económico, probablemente se deba a la posición de Alemania en este asunto, la cual no ha descartado la introducción de este impuesto, pero aún no está en sus planes.³²

3.2 Análisis del paquete de acciones BEPS

Cada una de las 15 acciones tiene sus propios propósitos, objetivos y fecha límite; sin embargo, como opina la propia OCDE, al final, deben observarse de manera conjunta como consecuencia de que la última acción es el punto de unión de las anteriores. Serrano Antón considera que este paquete de acciones nace porque se parte de una premisa, consistente en que los contribuyentes, en general, y las multinacionales, en particular, defraudan, lo que choca con las orientaciones de una Administración tributaria asistencial, sin recelos y cooperativa.

BEPS es un proyecto internacional que no es norma por sí mismo; es la voluntad de los Estados miembros lo que la hace norma. La Ley de Impuesto de Sociedades es de 2014 (posterior a BEPS), y recoge recomendaciones BEPS. Desde 2014 se ha cambiado la Ley del IS, y ha habido numerosas modificaciones de los artículos de la ley (por ejemplo, la modificación del artículo 23, entre otros).

Por otra parte, en toda la normativa interna se han visto cambios, y se han introducido las acciones de BEPS a través de la modificación de la ley de IS, y de algunas normas de valoración del Plan General de Contabilidad. Además, en relación con los precios de transferencia, la exposición de motivos de la LIS se remite expresamente a las directrices de precios. El artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades, según la exposición de motivos, se aplicará junto con las directrices de precios, y es esta remisión lo que hace que se apliquen en España, sin necesidad de transcripción, ni necesidad de norma de transferencia de ningún tipo.

³² Grant Thornton. (2019, 28 junio). *El impuesto sobre servicios digitales en Europa*. Grant Thornton España. <https://www.grantthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>

En conclusión, como hemos podido observar, las medidas de BEPS se van a introducir de diferentes formas: de manera inmediata y sin necesidad de cambios en la ley (revisión de precios de transferencia), realizando cambios, por ejemplo, en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE o en otros Convenios (nueva definición de EP), o, cambiando las normas estatales de los diferentes países.³³

ACCIÓN 1- Economía digital para la tributación de empresas multinacionales

La primera acción BEPS enmarca la actuación en relación con la economía digital, y sirve para introducir todas aquellas finalidades que persiguen el resto de las otras catorce acciones; es decir, es la que detecta los problemas del resto de las acciones.

Spotify, igual que otras plataformas de contenido digital como Netflix, plantean la problemática del establecimiento permanente (EP). La mera existencia, por tanto, de una página web, sin un servidor físico ubicado en ese país, no es un elemento suficientemente constitutivo para establecer la existencia de un EP. Es más, en es el caso de que exista un servidor físico instalado en el territorio, pero este servidor pertenece y es operado por un tercero no vinculado al sujeto pasivo, por ejemplo, un Internet Service Provider, tampoco esto puede ser considerado como un establecimiento permanente.

Según las conclusiones del Grupo de Expertos de la Comisión Europea en Fiscalidad de la Economía Digital (Comisión Europea, 2014), este punto podría solucionarse mediante la revisión del papel de los comisionistas en el negocio del comercio electrónico y, sobre todo, con la redefinición de las actividades auxiliares o preparatorias.

Respecto de la problemática que venimos exponiendo, en una reciente comunicación de la Comisión Europea en el Parlamento y en el Consejo Europeo (Comisión Europea, 2018), se subraya que: «... gracias a las tecnologías digitales, ahora las empresas pueden tener una presencia económica significativa en la jurisdicción de un mercado sin

³³ Garde Garde, M.J. (2016). Informe BEPS. Boletín Económico de ICE, (3071), 39-45.

que tengan que tener necesariamente una presencia física importante. Así pues, es necesario contar con indicadores alternativos de presencia económica importante a fin de determinar y proteger los derechos impositivos en relación con los nuevos modelos empresariales digitales».

Esta acción se basa en abordar los retos de la economía digital para la imposición. En mi opinión, la economía digital no es como tal uno de los mayores problemas del proyecto, pero sí que hace que sus mayores cuestiones se vean agravadas.

Los contribuyentes ya no podrán establecer eficazmente estructuras que separen los ingresos de las actividades de valor añadido de su empresa, un fenómeno especialmente agravado por las características clave y los modelos empresariales de la economía digital, como son la movilidad, las reducidas barreras de entrada, la evolución de la tecnología o la dependencia de los datos por su capacidad de almacenamiento, entre otros. Es importante destacar que se han elaborado normas para garantizar que el IVA se recaude en el país donde se encuentra el consumidor. Este problema es especialmente grave en el mercado de venta en línea entre empresas y consumidores, y afecta, en gran medida, a la igualdad de condiciones entre los proveedores nacionales e internacionales. La experiencia de los países que ya han introducido sistemas de registro simplificados ha sido muy positiva y ha tenido un fuerte impacto en la recaudación del IVA.

ACCIÓN 2- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Respecto a la acción 2, sobre neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, hay entidades jurídicas que en un país son consideradas transparentes mientras que en otros no.

Por otro lado, existen entidades que tienen doble residencia, como por ejemplo, la doble residencia irlandesa. Para Irlanda la residencia depende de la sede de dirección efectiva, mientras que para EEUU depende del registro mercantil, de modo que una sociedad que tenga el registro en Irlanda y la sede de dirección efectiva en los EEUU no es residente ni en uno ni en otro país.

En cuanto a los instrumentos financieros debemos considerar que en un país son considerados intereses mientras que en otro son considerados como dividendos.

Este triple sistema de mecanismos híbridos es lo que supuso la modificación del artículo 15 de la ley del IS para los préstamos participativos.

Esta acción busca desarrollar nuevas medidas y recomendaciones para evitar que las empresas tengan que hacer frente a una doble tributación, es decir, busca elaborar modelos de doble imposición. Se pretenden satisfacer las lagunas entre las legislaciones nacionales, identificando normas y recomendaciones modelo, en relación con una serie de medidas de derecho interno relacionadas con la fiscalidad transfronteriza. Entre ellas se incluyen disposiciones para hacer frente a los efectos ocasionados mediante la utilización de mecanismos híbridos, que hacen desaparecer la renta imponible o permiten a los contribuyentes reclamar varias deducciones por un mismo gasto.

La estructura de estas recomendaciones se ha desarrollado de manera común e incluyen *una regla primaria o primary rule, una regla defensiva o defensive rule* y el ámbito de aplicación de la recomendación. La respuesta primaria que se propone consiste en negar la deducibilidad bien sede del pagador, en ambas jurisdicciones, bien a nivel del pagador cuando el pago dé lugar a un resultado de deducción/no inclusión. La regla defensiva se usa cuando no se ha aplicado la norma primaria. Consiste en incluir el pago en la renta del receptor o negar la deducibilidad en la jurisdicción del pagador.

ACCIÓN 3- Diseño normas de transparencia fiscal internacional eficaces (CFC)

El objetivo de esta acción es que tribute quien percibe el beneficio, o, en otras palabras, coordinar actuaciones. El problema de implementación de esta acción es que no todos los países tienen normas de CFC. Por tanto, la finalidad es fortalecer las normas de Transparencia Fiscal Internacional, para que a los que no cumplan con sus obligaciones fiscales les resulte más complicado cometer el delito.

El informe de esta acción formula recomendaciones basadas en una serie de normas anti-abuso. Nacen para intentar garantizar que los países que las implementen impi-

dan que los contribuyentes puedan trasladar sus beneficios a filiales no residentes. Además, reconoce la posibilidad de que cada jurisdicción, según sus prioridades, pueda otorgar a estas normas objetivos políticos diferentes.

Unas normas efectivas sobre las CFC en los países en los que se encuentra la sede central reducirán los incentivos para desprenderse de los ingresos en otros países, ya que estos ingresos estarán, en cualquier caso, sujetos a una imposición completa. Por esta razón, se han identificado los elementos básicos de las normas efectivas sobre la Transparencia Fiscal Internacional.

ACCIÓN 4- Limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros

Las empresas van a reducir su carga tributaria utilizando su deuda financiera. Esta acción va a ser objeto de análisis en el apartado 3.3: acción 4 sobre limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros, y su aplicación en España.

ACCIÓN 5- Prácticas tributarias perniciosas: transparencia y sustancia

Consiste en evitar el uso indebido de regímenes preferenciales, es decir, las ayudas del Estado. Están listadas por la OCDE. Lo que se pretende es que solo sean aceptables desde un punto de vista fiscal aquellas ayudas de Estado en las que haya una actividad económica sustantiva detrás. Un claro ejemplo de esto es el *Patent Box* en Reino Unido. Está diseñado para animar a las empresas a conservar y comercializar la propiedad intelectual en este país. Permite a las empresas aplicar un tipo inferior del Impuesto de Sociedades a los beneficios obtenidos de sus invenciones patentadas. Las empresas deben optar por el *Patent Box* para aplicar el tipo inferior del Impuesto de Sociedades, que es del 10%.³⁴

³⁴ HM Revenue & Customs. (2020, 7 mayo). *Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits*. GOV.UK. <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>

Un equivalente del *Patent Box* lo podemos localizar en el artículo 23 de la Ley de Impuesto de Sociedades, en los casos en los que las rentas proceden de activos intangibles. En España, para limitar la erosión de bases en este sentido, se modificó el artículo 23, eliminando y limitando las rentas que proceden del know-how, o, en otras palabras, de los conocimientos que han llevado a la empresa al éxito. En este sentido, se está trabajando para perfilar de una manera más detallada el concepto de actividad económica sustantiva, y para poder extenderlo más allá de los intangibles y así evitar que suceda como con la normativa tributaria digital. Su objetivo, por tanto, es impedir que el día de mañana la economía avance en otro sentido, y que por habernos limitado únicamente a los intangibles se vuelva a quedar obsoleta.

ACCIÓN 6 y 7- Impedir empleo abusivo de Convenios para evitar doble imposición, y la elusión artificiosa del establecimiento permanente

La acción 6 busca impedir el empleo abusivo de Convenios para evitar doble imposición. Es una de las grandes acciones de BEPS, que consiste en evitar que de forma artificiosa vayamos a beneficiarnos de un convenio de doble imposición que en realidad no está suscrito por los dos países en cuestión. La acción 7, por su parte, pretende impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente.

Así pues, estas dos acciones, tienen por objetivo modificar el actual estatuto de los EP, a fin de impedir la evasión fiscal, de forma coordinada con la atribución de beneficios entre sociedades de un mismo grupo. El informe final de la acción 7 del Proyecto BEPS, tenía como objetivo presentar las modificaciones de la definición del establecimiento permanente, que se introducirán en el artículo 5 del MC OCDE, el cual sirve como base del concepto de establecimiento permanente establecido en los distintos convenios fiscales firmados por los países.

ACCIÓN 8, 9, 10- Alinear resultados: precios de transferencia y generación de valor

En el ámbito de los precios de transferencia, las orientaciones sobre el principio de plena competencia se han actualizado para garantizar que lo que dicta los resultados es la realidad económica y no la de papel (acciones 8-10). Las Directrices de la OCDE

sobre precios de transferencia contienen ahora un marco claro que indica que, si bien los acuerdos contractuales son importantes y sirven como punto de partida de cualquier análisis de los precios de transferencia, el principio de plena competencia no se basa ni puede basarse, en contratos autocomplacientes que no reflejan la conducta de las partes en la práctica.

Las orientaciones revisadas aclaran cómo deben asignarse los riesgos y los rendimientos de la propiedad intelectual (PI) relacionados con estos dentro de un grupo de empresas, con orientaciones detalladas sobre el tratamiento en materia de precios de transferencia de las sinergias, los ahorros por localización y las características del mercado local, así como la mano de obra reunida. Reconociendo la dificultad de valorar la propiedad intelectual, se ha ideado un enfoque especial para los intangibles difíciles de valorar. Se han desarrollado mecanismos de simplificación en los ámbitos de las transacciones de productos básicos y los servicios de escaso valor añadido, dos áreas de especial relevancia para los países en desarrollo, y para las que su contribución fue primordial para comprender las preocupaciones e identificar la mejor manera de abordarlas.

Se ha acordado el alcance de nuevas y más detalladas orientaciones sobre la aplicación de los métodos de reparto de beneficios para las cadenas de valor mundiales y dichas orientaciones se ultimarán en breve.

ACCIÓN 11 y 12- Evaluación y seguimiento de BEPS, y revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva

La acción 11 trata sobre la evaluación y seguimiento de BEPS para comprobar si se cumplen los objetivos establecidos, mientras que la acción 12 quiere desarrollar mecanismos para evitar la planificación fiscal agresiva.

El informe final de la acción 12 presenta una serie de buenas prácticas que los diferentes países pueden llevar a cabo con el fin de obtener de forma anticipada la información que les interesa, como, por ejemplo, la imposición de regímenes de declaración obligatoria, que exijan presentar ante la Administración Pública, determinada información fiscal de los contribuyentes. Hay que advertir que el informe final incorpora guías de buenas prácticas que no establecen un estándar mínimo, de modo que cada Estado

podrá decidir si implementarlas o no, y también se contemplan, específicamente, algunas mejoras que pueden hacer los Estados que ya tienen un régimen de declaración obligatoria establecido, a fin de incrementar la eficacia de este.

Dentro del ámbito de la UE, encontramos que el Consejo propuso durante diciembre de 2015 que se modificara el llamado “Código de Conducta” para implementar las directrices establecidas por la acción 12. El Código de Conducta se implementó en 1998 para combatir la competencia fiscal perniciosa en el ámbito comunitario. Se creó un grupo de trabajo, conocido como el Grupo del Código de Conducta, que durante años ha estado identificando medidas fiscales de los Estados de esta naturaleza, advirtiendo al correspondiente Estado para que procediera a la modificación, lo que ha funcionado en la mayoría de los casos. En los últimos años, este grupo de trabajo se ha centrado en los instrumentos híbridos y los regímenes preferenciales (*patent box*), especialmente de países europeos, que no forman parte de la UE, como Suiza y Liechtenstein, para intentar que sus regímenes fiscales se adecuen al Código de Conducta.

ACCIÓN 13, 14 y 15- Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, y desarrollar un instrumento multilateral

Por último, las acciones 13, 14 y 15 buscan reexaminar los procedimientos. Por ejemplo, con relación a la documentación sobre precios de transferencia que existen entre las empresas de un mismo grupo de sociedades multinacionales. En concreto, se determina la obligación de estas sociedades a presentar 3 documentos: el master file, el local file y el Country-by-Country Report.

Las empresas tendrán que presentar un informe maestro (master file), que dé información a las Administraciones Tributarias sobre sus operaciones empresariales a nivel mundial, así como las políticas que utilizan en materia de precios de transferencia. En segundo lugar, las multinacionales tendrán que presentar un informe local específico para cada país (local file), donde se incorporará toda la documentación detallada sobre los precios de transferencia con relación a las transacciones de ese país concreto, explicitando la cuantía total de estas transacciones y analizando los precios de transferencia aplicados en estas operaciones.

La implementación de nuevos cambios legislativos traerá modificaciones en los Convenios bilaterales que existen actualmente, lo que puede derivar en la aparición de posibles casos de doble imposición, dando lugar a cierta inseguridad jurídica. Los Estados de la OCDE y el G-20 no quieren que esta situación temporal genere obstáculos para el comercio transfronterizo y la inversión, por lo que han establecido un compromiso político, para resolver los conflictos que puedan surgir de forma rápida y efectiva a través de procedimientos amistosos entre las Administraciones Públicas, o entre éstas y los contribuyentes afectados.

Se ha establecido, pues, un mínimo estándar y un conjunto de buenas prácticas para reforzar la eficacia y la eficiencia de los procedimientos amistosos, minimizando la incertidumbre y la doble imposición jurídica derivada de una aplicación asimétrica de los convenios.

Finalmente, la acción 15 habla sobre desarrollar un instrumento multilateral, pues la implementación debe ser rápida y eficiente para que los cambios realmente tengan los efectos esperados. Por eso, se planteó la creación de un instrumento multilateral de negociación, que permita la modificación de todos los tratados fiscales de los Estados que participan en el grupo *ad hoc* que se ha abierto para su desarrollo. Este instrumento se implementó a finales del 2015, y durante 2016 ya tenía más de 90 países trabajando.

El hecho de que el resultado de esta acción, el instrumento multinacional, esté tardando más de los 2 años previstos por el proyecto, hace que algunos de los Convenios para evitar la doble imposición que ya se están firmando incorporen algunas de las recomendaciones.

3.3 Acción 4 sobre limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros, y su aplicación en España

Rafael Fuster Tozer, Carlos Durán Haeussler, Julia Villalón Pérez-Artacho y Alberto Artamendi Gutiérrez de Uría Menéndez Abogados, en la obra Plan de acción BEPS: una reflexión obligada, nos proponen un ejemplo de lo que sucede: “*imaginemos que en*

un Estado A el tipo impositivo es del 10 %, mientras que en otro Estado B el tipo impositivo es del 30 %. En el Estado B es posible deducirse los gastos financieros derivados de la financiación recibida mientras que el dividendo distribuido para remunerar al accionista no constituye un gasto fiscalmente deducible. En este escenario, una multinacional que pretendiera llevar a cabo una actividad empresarial en el Estado B constituyendo una filial (“Filial B”) podría financiar la Filial B desde su matriz (“Matriz A”) bien con aportaciones a los fondos propios o mediante la concesión de un préstamo. El préstamo generaría unos intereses que la Filial B podría deducirse y que la Matriz A declararía como ingreso gravable. Sin embargo, la Matriz A tributaría al 10 % por los ingresos por intereses, mientras que la Filial B reduciría su tributación en un 30 % de los gastos financieros. Como consecuencia de lo anterior, frente a una situación en la que la Filial B hubiera obtenido financiación de otra entidad del grupo residente en un mismo Estado (cuyos ingresos por intereses hubieran tributado al 30%), el grupo multinacional reduciría su carga fiscal global en un 20 %.”

Este supuesto muestra la práctica que muchas EMN han llevado a cabo al financiar sus actividades empresariales. A pesar de, como vemos en el ejemplo, localizar los gastos e ingresos en países de alta y baja o nula tributación, respectivamente, existen otras técnicas legales, comentadas como la utilización de mecanismos híbridos para hacer frente a una doble tributación. Es decir, las multinacionales pueden aprovecharse de muchas maneras de los sistemas legales de diferentes jurisdicciones para conseguir el traslado de beneficios a sociedades que residen en estos paraísos fiscales.

La acción 4 trabaja en revisar las normativas fiscales nacionales para acabar con estas prácticas abusivas. En 2015 la OCDE publicó el informe final de la Acción 4 de BEPS, estableciendo algunas recomendaciones.

España, antes de que se establecieran las recomendaciones de la OCDE acerca de limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros, ya había trabajado en el desarrollo de ciertas medidas para combatir estas prácticas. Todas ellas se incluyeron en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (el “Real Decreto-Ley 12/2012”).

El día 15 de marzo de 2015 se publicó el Proyecto de Real Decreto por el que se aprobaba el texto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con el objetivo de que éste cumpliera con la adecuación y actualización de las normas dispuestas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, este Proyecto planteaba la introducción de la principal novedad para el año 2015 y siguientes, adoptar modificaciones sustanciales en materia de las entidades y las operaciones vinculadas, haciendo enmienda principalmente a la acción 13 del Informe BEPS. La principal innovación en este supuesto es la información país por país como herramienta fundamental e indicadora de la política de precios de transferencia.

En este mismo ámbito, el Proyecto de Real Decreto incorporaba la simplificación y el contenido de la documentación en materia de operaciones vinculadas a aportar por parte de las entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros. Haciendo referencia a este planteamiento, se llega a la conclusión de que las pequeñas y medianas empresas ven simplificadas sus cargas administrativas tributarias, mientras que las sociedades multinacionales se ven afectadas por el aumento de la exigencia de transparencia en sus actuaciones.

IV. PROYECTO BEPS 2.0

4.1 Planteamiento

Tras el anuncio realizado este pasado julio de 2021 por los países que participan en las negociaciones de la OCDE, finalmente se ha llegado a un nuevo acuerdo sobre un esquema de las nuevas normas fiscales. Consiste en que las grandes empresas pagarán más impuestos en los países donde tienen más clientes, y en menor medida en los países donde están sus sedes y operaciones. Además, el acuerdo establece la adopción de un impuesto mínimo global del 15 por ciento, que aumentaría los impuestos a las empresas con beneficios en jurisdicciones de baja tributación. De los 140 países que participaron en las negociaciones, 136 firmaron el nuevo esquema. Los que no lo hicieron fueron Kenia, Nigeria, Pakistán y Sri Lanka. Irlanda, Estonia y Hungría, pero han dado recientemente su aprobación, tras haberse mantenido inicialmente al margen del acuerdo en julio.

La propuesta sigue un esquema general que se lleva debatiendo desde 2019. Hay dos "pilares" en la reforma: el pilar 1, se centra en cambiar dónde pagan impuestos las grandes empresas; y el pilar 2, incluye el impuesto mínimo global. Ambos pilares incluyen múltiples elementos.³⁵

4.2 Pilar 1: reparto justo de los beneficios de las empresas multinacionales

El pilar 1 contiene el "importe A", que se aplicaría a las empresas con más de 20.000 millones de euros de ingresos y un margen de beneficios superior al 10 por ciento (beneficios antes de impuestos). Para estas empresas, una parte de sus beneficios se gravaría en las jurisdicciones en las que tienen ventas; el 25% de los beneficios por encima de un margen del 10%. Tras un periodo de revisión de siete años, el umbral de 20.000 millones de euros podrá bajar a 10.000 millones. Las empresas dedicadas a actividades

³⁵ OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

de obtención de recursos naturales como son la pesca, minería, o explotación de gas y petróleo, y las de servicios financieros quedarían excluidas de la política.

El importe A es una redistribución parcial de los ingresos fiscales de los países que actualmente gravan a las grandes multinacionales en función de la ubicación de sus sedes y operaciones, a los países donde estas empresas tienen sus ventas. Es probable que una gran parte de las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de esta política sean sociedades estadounidenses. El pilar 1 también contiene el "importe B", que proporcionaría un método más sencillo para que las compañías calculen los impuestos que deben pagar por operaciones en el extranjero, como la comercialización y la distribución. Todavía no se han dado detalles sobre este enfoque.

4.3 Pilar 2: propuesta global de anti-erosión de la base fiscal

La denominada normativa GloBE (acrónimo de *Global Anti-Base Erosion*) del Segundo Pilar, establece un impuesto mínimo global del 15% para todas las empresas multinacionales con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. Incluye dos normas principales y una tercera para los convenios fiscales.

Este ámbito tiene relación con los excesos que se producen en materia de deducciones de intereses y otros gastos financieros, que es precisamente lo que quiere combatir la ACCIÓN 4, que lleva por título, limitar la erosión de la base imponible a través de deducciones en el interés y otros pagos financieros. Esta rama pretende combatir dos situaciones, principalmente:

- Deducción de intereses a través de una inversión entrante. En estos casos, una sociedad A, residente, pide un préstamo a una sociedad B, generalmente vinculada y no residente, de tal forma que la sociedad A puede aplicarse un régimen fiscal favorable, en virtud de los gastos financieros que tiene, mientras la sociedad B no tributa por los ingresos que recibe, o tributa a un nivel muy inferior al que correspondería al Estado de residencia de la sociedad A.

- Deducción de intereses a través de inversiones salientes. Consiste en endeudar la empresa para financiar una actividad que genera un ingreso que está exento o que puede

diferirse, de modo que se puede deducir en concepto de gastos financieros sin computar ningún ingreso.

La primera es una "regla de inclusión de ingresos" (*income inclusion rule*), que determina cuándo los ingresos extranjeros de una empresa deben incluirse en la renta imponible de la empresa matriz. Es decir, sirve para gravar los ingresos de una sucursal extranjera o de una filial, si en el país de residencia esos ingresos estuvieran sometido a una tasa efectiva inferior a una tasa mínima. El acuerdo sitúa el tipo impositivo efectivo mínimo en el 15 por ciento, ya que de lo contrario habría que pagar impuestos adicionales en la jurisdicción de origen de la empresa. La norma de inclusión de los ingresos se aplicaría a los beneficios extranjeros tras una deducción del 8% del valor de los activos tangibles (como equipos e instalaciones) y del 10% de los costes salariales. Estas deducciones se reducirían anualmente durante un periodo de transición de 10 años. Al final de la transición, la deducción, tanto de los activos tangibles, como de las nóminas, sería del 5%. Al igual que otras normas que gravan los beneficios en el extranjero, la norma de inclusión de los ingresos aumentará los costes fiscales de la inversión transfronteriza y repercutirá en las decisiones empresariales sobre dónde contratar e invertir en todo el mundo, incluso en las operaciones nacionales.

La segunda norma del segundo pilar es la "norma de los pagos infragravados o insuficientemente gravados" (*undertaxed payments rule*), que permitiría a una empresa denegar una deducción o practicar una retención sobre los pagos transfronterizos. Si una empresa de un país realiza pagos a su entidad matriz (que se encuentra en una jurisdicción de baja imposición), podría aplicarse la norma de los pagos infravalorados. Existe una exclusión de esta regla para las empresas que llevan menos de cinco años en el ámbito del segundo pilar, tienen un máximo de 50 millones de euros en activos tangibles en el extranjero y operan en un máximo de otras cinco jurisdicciones. Juntos, la norma de inclusión de los ingresos y la norma de los pagos no gravados crean un impuesto mínimo tanto para las empresas que invierten en el extranjero como para las empresas extranjeras que invierten en el país. Ambas están vinculadas al tipo mínimo efectivo de, al menos, el 15 por ciento, y se aplicarían para cada jurisdicción en la que opere una empresa.

La tercera norma del segundo pilar es la "norma de sujeción a impuestos" (*subject to tax rule*), destinada a utilizarse en el marco de un tratado fiscal para dar a los países la

posibilidad de gravar pagos que, de otro modo, sólo tendrían un tipo impositivo bajo. El tipo impositivo de esta norma se fijaría en el 9%. Es decir, esta norma sometería un pago a retención o a otro impuesto y ajustaría el poder obtener los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición cuando el pago no estuviera sujeto al tipo mínimo del país de residencia.

4.4 Impacto en los ingresos y próximos pasos

Los países en desarrollo constituyen una gran parte de los miembros del Marco Inclusivo y sus voces han sido activas y eficaces a lo largo de las negociaciones. La OCDE estima que, por término medio, todos los países de renta baja, media y alta experimentarán un aumento de los ingresos del IS como resultado del Primer Pilar, pero se espera que este incremento sea mayor entre las jurisdicciones de baja tributación. En general, las normas del GloBE aliviarán la presión en los países en desarrollo para que ofrezcan incentivos fiscales excesivamente generosos con el fin de atraer la inversión extranjera.

En el marco del Primer Pilar, se espera que los derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de dólares de beneficios se reasignen a las jurisdicciones de mercado cada año. En cuanto al segundo pilar, se estima que el tipo impositivo mínimo global del 15% generará unos 150.000 millones de dólares de nuevos ingresos fiscales al año en todo el mundo. La estabilización del sistema tributario internacional y la mayor seguridad fiscal para los contribuyentes y las Administraciones Tributarias aportarán beneficios adicionales.

En 2021 se elaboraron normas modelo para aplicar el segundo pilar y en febrero de 2022 se finalizó un Convenio Multilateral para aplicar el primer pilar. Una rápida aplicación es clave para estabilizar la arquitectura fiscal internacional y evitar conflictos comerciales perjudiciales. Los miembros del Marco Inclusivo han fijado el ambicioso plazo de 2023 para que entren en vigor las nuevas normas fiscales internacionales.

Tanto el Pilar 1, como el Pilar 2, suponen cambios importantes en las normas fiscales internacionales, y el esquema sugiere que estas modificaciones deberían ponerse en marcha antes de 2023. Los países tendrían que redactar nuevas leyes, adoptar una

nueva redacción de los Tratados fiscales y derogar algunas políticas que entran en conflicto con las nuevas normas. El acuerdo establece específicamente que los "impuestos sobre los servicios digitales" y políticas similares deberán ser eliminados como parte de la aplicación del primer pilar.

Para que el Pilar 1 funcione bien, sería más sencillo que todos los países adoptaran las normas de la misma manera. Esto evitaría que las empresas tuvieran que lidiar con múltiples enfoques en todo el mundo.

El segundo pilar es más opcional. La versión proyectada del Pilar 2 se parece más, de nuevo, a una recomendación que a un requisito para que los países adopten exactamente lo que en él se describe. Sin embargo, si un número suficiente de países adopta las normas, gran parte de los beneficios empresariales de todo el mundo se verían sometidos a un tipo impositivo efectivo del 15%.

Este acuerdo representa un cambio importante para la competencia fiscal, y muchos países se replantearán sus políticas fiscales para las empresas multinacionales. Los responsables políticos de todo el mundo deben ser cuidadosos a la hora de diseñar las medidas para aplicar el pilar 2, concretamente, y ser conscientes de las diversas distorsiones que crearán estas normas.

V. CONCLUSIONES

El proyecto BEPS surge con la voluntad de llenar las lagunas tributarias provocadas por las regulaciones anteriores y ha aterrizado con cierto optimismo en un momento en el que se necesitaba un instrumento completo y exhaustivo. Ahora bien, este proyecto no tendrá plena eficacia y efectividad si no existen esfuerzos de los diferentes Estados para buscar una homogeneización en las medidas de actuación. Si el problema de las últimas décadas se centraba en evitar la doble imposición internacional, ahora nos encontramos que es necesario evitar la doble no imposición.

A nuestro juicio, una debilidad que presenta el programa BEPS, es la carencia de obligatoriedad de los resultados de los informes finales, que sólo son recomendaciones por los Estados. En contraposición, la Directiva europea, a pesar de no contemplar todos los ámbitos del proyecto, sí establece un marco mínimo legal, con intención de dar obligatoriedad a estas recomendaciones y llegar a conseguir una implementación coordinada en todos los Estados miembros, para evitar las incongruencias entre las normativas nacionales.

En cuanto a la doble imposición, aunque es cierto que existen Convenios que se aplican, podemos entender como la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios producen una doble exención o una imposición tributaria inferior a la común. Estas debilidades ponen en peligro el marco legal actual, el cual se basa en el consenso, haciendo que sea esencial que los Gobiernos estatales consigan decidir conjuntamente sobre las acciones que podrían adoptarse.

La preocupación que muestran los Estados frente a la evasión y el fraude fiscal no es novedad, sino que la OCDE lleva años estudiando y publicando informes sobre el mal uso de los Convenios para evitar la doble imposición. Es un asunto de alcance mundial, que, en las últimas décadas -con la crisis económica- es cuando se vio la necesidad de llegar a una solución. Además, también han existido medidas anti-abuso en los Convenios para evitar la doble imposición.

El origen de la problemática de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo encontramos en la globalización, y en el aprovechamiento que hacen las multinacionales de los distintos regímenes fiscales para llevar a cabo su planificación fiscal agresiva. La falta de coherencia entre las normas nacionales de los diferentes países hace que el núcleo del problema, a nuestro juicio, recaiga en la falta de valores morales que hay en las conductas fiscales. No es un problema de que estas prácticas sean, o no, legales, puesto que el sujeto que las realiza actúa siempre conforme al Ordenamiento Jurídico, por mucho que reduzcan su carga fiscal -aunque sea al límite de la legalidad-. Las consecuencias de sus conductas al final recaen y afectan negativamente a otros sujetos. Aun así, aunque estas multinacionales suponen un asunto grave debido a la gran pérdida en la recaudación de impuestos que conllevan, también implican una considerable cantidad de ingresos. Por ello, en mi opinión, no se las debería limitar directamente, sino buscar un equilibrio entre la normativa fiscal que se debe implantar, y la libertad que se debe otorgar a estas compañías.

Sin embargo, las lagunas tributarias que provocan la falta de coordinación entre los Estados miembros, también se debe a que los Estados y sus Administraciones Tributarias no se van a adaptar correctamente al nuevo contexto global. No solo van a ser las multinacionales las que tengan toda la culpa de la baja recaudación tributaria, sino que estas Administraciones deberían incorporar medidas -beneficios, reducciones etc- que fomenten la atracción de compañías extranjeras.

Es por todo lo anterior, que va a ser responsabilidad de los Estados, Administraciones y Empresas que se realice este cambio fiscal. Con todo ello, puede llegar a entenderse que el Proyecto BEPS genera inseguridad por el hecho de ser innovador, y es realmente importante que los Estados adecúen las recomendaciones planteadas a sus sistemas normativos nacionales, puesto que sino el resultado podría ser negativo, creando inseguridades jurídicas por el carácter *soft law* de las medidas del proyecto.

Los Estados han ido incorporando de distintas maneras y en distintos tiempos algunas de estas medidas en sus normativas. España, por ejemplo, publicó en 2015 el Proyecto de Real Decreto, donde se incorporaba la simplificación y el contenido de la documentación en materia de operaciones vinculadas a aportar por parte de las entidades con

un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros. Haciendo referencia a este planteamiento, se llega a la conclusión de que las pequeñas y medianas empresas ven simplificadas sus cargas administrativas tributarias, mientras que las sociedades multinacionales se ven afectadas por el aumento de la exigencia de transparencia en sus actuaciones.

El hecho de que algunos países, como hemos visto, apliquen medidas que otros no hagan por el simple hecho de buscar tener mayores ventajas, va a suponer que los Estados sigan sin coordinarse. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de la acción 4 sobre limitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de intereses, y otros pagos financieros. Los países que sí incorporen los límites a la deducción de los gastos financieros verán disminuida su competitividad, y no podrán estar en condición de igualdad con los demás Estados.

Verdaderamente, la idea principal de la OCDE era conseguir una actuación coordinada de todos los Estados. Sin embargo, y paradójicamente, se da, nuevamente, una descoordinación en la idea inicial de la OCDE al tener que adecuar las medidas al Derecho interno de cada país, por lo que se producen incoherencias. Es por ello, que el proyecto BEPS no ha hecho que se solucione la situación, pero sí ha conseguido frenarla en gran medida. En mi opinión, no ha supuesto un punto de inflexión el sistema fiscal internacional, sino que ha resultado insuficiente. Sin embargo, hasta que no haya una modificación absoluta en el cambio de información internacional, habrá que adoptar sus recomendaciones.

Aún así, la propuesta del Proyecto BEPS 2.0, que se lleva debatiendo desde 2019, llega como solución a algunas de las problemáticas del Proyecto antiguo. Tiene por objetivo establecer un impuesto mínimo global del 15 por ciento, que aumentaría los impuestos a las empresas con beneficios en jurisdicciones de baja tributación.

A nuestro juicio, para que el Pilar 1 funcione bien, todos los países deberán adoptar las normas de la misma manera. Esto evitaría caer de nuevo en el problema del primer proyecto BEPS. Sin embargo, con relación a la versión del segundo pilar, se parece más, nuevamente, a una recomendación que a un requisito para que los países adopten exactamente lo que en él se describe.

En definitiva, el Proyecto BEPS ha abierto el camino, o cuando menos, el diálogo de todos los Estados, hacia un posible acuerdo internacional fiscal. La tributación digital, gracias a la OCDE, se encuentra en un proceso de aplicación y perfeccionamiento. Cuando los sujetos tomen conciencia moral y paguen la parte que les corresponde, se alcanzará el beneficio para todos. Por lo tanto, cuando se consiga un entorno estable con la homogenización, y la correcta actuación de los diferentes Estados, no tendremos, unos, que pagar lo que no pagan otros.

VI. BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMO CERRILLO, La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario, Madrid, 2016, p. 59-61

Alguacil Marí M. (2017). La economía social y colaborativa: Efectos de la globalización y repercusiones tributarias. *Lex Social. Revista De Los Derechos Sociales*, (2), 1-3.

Barreno, M., et al. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultado finales. *Crónica tributaria*, (158), 7-53.

Bou Mansour, M. (2021, 16 noviembre). *Losses to OECD tax havens could vaccinate global population three times over, study reveals*. Tax Justice Network. <https://taxjustice.net/2021/11/16/losses-to-oecd-tax-havens-could-vaccinate-global-population-three-times-over-study-reveals/>

Concha Carballido, C. (2017). La estrategia BEPS. En Pablo Chico de la Cámara (dir). *Temas de actualidad en materia de tributación internacional* (pp.67-80). Madrid: Instituto de estudios Fiscales.

Cubies Sánchez-Pobre, P. (2019). La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global. *Revista Quincena Fiscal*, 8/2019.

Delle Femmine, L. (2020, 20 noviembre). España pierde 3.700 millones al año por la evasión fiscal de ricos y multinacionales. *EL PAÍS ECONOMÍA*.

Digital, E. (2020, 24 enero). Qué es la economía digital y por qué interesa (y afecta) a todos. *Economía Digital*. https://www.economiadigital.es/tecnologia/que-es-la-economia-digital-y-por-que-interesa-y-afecta-a-todos_20028029_102.html

Garde Garde, M. J. (2016). *EL PROYECTO BEPS* (N.º 3071). BOLETÍN ECONÓMICO DE ICE.

Gonzalez, M. & CMS Albiñana & Suárez de Lezo. (2018, 5 marzo). A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE. Parte IV (mecanismos de resolución de conflictos). Lexology. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=35e7f2cb-0048-4e27-a3d6-52db2521a34c>

Grant Thornton. (2019, 28 junio). *El impuesto sobre servicios digitales en Europa*. Grant Thornton España. <https://www.grantthornton.es/perspectivas/el-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-europa/>

Guillermo, T. (2017). *El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina*. https://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestacion_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_America_Latina

HM Revenue & Customs. (2020, 7 mayo). *Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits*. GOV.UK. <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>

Lago Montero, J. M., “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salamanticensis*, v. 3, 2015, p. 57.

Marimar Jiménez. (2022). La economía digital crece 3 puntos en España y ya representa el 22% de PIB. *El país Economía*, 1.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. *El Plan de acción BEPS de la OCDE: una valoración inicial*. https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_accion_BEPS_de_la_OCDE_una_valoracion_inicial

Picciotto, S. (2014, enero). Informe sobre EROSION DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS (BEPS): IMPLICANCIAS PARA LOS PAISES EN VIA DE DESARROLLO. Tax Justice Network. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>

Ramos Ángeles, J.A. (2015). El Proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015. *Revista Derecho & Sociedad*, (45), 375-396.

SAMPLON SALVADOR, R. (2016). “Resultados de la acción 14 de BEPS: hacia procedimientos de resolución de conflictos en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición más eficientes”. *Carta Tributaria*. nº 11

Serrano Antón, F. (2014a). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Revista de la facultad de derecho*, (72), 45-70.

Serrano Antón, F. (2015). LA INFLUENCIA DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN LA TRIBUTACIÓN ESPAÑOLA: IMPACTO EN LA NORMATIVA, INCREMENTO DE LA LITIGIOSIDAD Y EL PAPEL DE LOS TRIBUNALES. *Centro de Estudios Financieros* (391), 77–110.

Vidal Ruiz de Velasco, C. (2016). A nova directiva contra a elusión fiscal no contexto BEPS. *Administración & Cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública*, 11(2), 362

Legislación

Comisión Europea (COM(2015) 136 final). (2015, 18 marzo). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales [Comunicado]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=SK>

Comisión Europea (COM(2020) 312 final). (2020, 15 julio). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO PLAN DE ACCIÓN PARA UNA FISCALIDAD EQUITATIVA Y SENCILLA QUE APOYE LA ESTRATEGIA DE RECUPERACIÓN [Comunicado]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1595422013466&uri=CELEX:52020DC0312>

DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

DIRECTIVA (UE) 2017/952 DEL CONSEJO de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países

Recogido en el COM (93) 700 Final de 5 de diciembre de 1993. Crecimiento, competitividad y empleo. Los retos y pistas para entrar en el siglo 21. http://europa.eu/document/official-docs/white-papers/pdf/growth_wp_com_93_700_parts_a_b.pdf

Informes de la OCDE

OCDE., “Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20” junio 2018. (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>). Visitado por última vez el 15/02/2022.

OECD. (2013, febrero). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and profit shifting, OECD Publishing, p 1-50. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OCDE. (2010b). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. Instituto Estudios Fiscales.

OCDE. (2015). *10 preguntas sobre BEPS*. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE. (2016b, marzo). *NOTA INFORMATIVA: EL MARCO INCLUSIVO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS MEDIDAS BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>

OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-en-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>