



FACULTAD DE DERECHO

**EL SISTEMA FISCAL APLICADO A LAS GAFAM :
El proceso de optimización fiscal de las GAFAM en la Unión Europea**

Autor: Eva Tosoni
4º de E1 JGP
Derecho Fiscal

Tutora : Eva Gil Cruz

Madrid
Abril 2020

Resumen: Este Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto el análisis de los comportamientos de las grandes multinacionales de la tecnología, las GAFAM, encaminados a la reducción del pago de impuestos sin que se les pueda llegar a considerar como fraudulentos.

Las GAFAM llevan a cabo estas conductas quedándose siempre dentro de los límites de la legalidad. Este fenómeno se hace posible por las normas vigentes en la Unión. Aunque los Estados Miembros confieren la mayoría de su soberanía a la Unión, siguen teniendo una competencia exclusiva en determinadas materias, como en la materia fiscal. Esta competencia exclusiva de los Estados Miembros en materia fiscal genera una falta de armonización al nivel europeo (y mundial), dejando lagunas jurídicas al nivel internacional que permiten estas conductas de optimización fiscal.

Para desarrollar nuestro estudio, procederemos a un análisis de la regulación fiscal en la Unión Europea, abordando los principales principios regidores, también veremos que a pesar de no haber una armonización en la materia, existen ciertos actores que intentan fomentarla. Sin embargo, las normas actuales vigentes no son suficientes para erradicar las conductas complejas de optimización llevadas a cabo por las GAFAM.

Procederemos al estudio de estas conductas, y veremos también cuales son las eventuales posibilidades para impedir las.

Palabras claves: GAFAM, optimización fiscal, falta de armonización, economía numérica, Unión Europea.

Abstract: The purpose of this report is to analyse the behaviors of large digital multinational (the GAFAM) in reducing the payment of taxes, without considering their ways as fraudulent. Indeed, the GAFAM manage to conduct themselves in that way, all the while staying within the boundaries of legality. The existing European legislation is what makes this phenomenon possible. Although each Member State gives away the majority of their sovereignty to the Union, they still keep exclusive competences in some matters, such as the tax system. This exclusive competence that the Member States retain generates a lack of harmonization at the European (and global) level, thus exposing legal loopholes at the international level, which allow such behaviours of tax optimization.

In order to conduct our study, we will first carry out an analysis of tax regulation in the European Union, by addressing the major guiding principles; we will then observe that even where tax harmonisation does not exist, some actors are trying to promote it.

However, the current existing norms are not enough to eradicate the complex tax optimization behaviours that the GAFAM are having.

We will proceed to the study of those behaviours and we will also examine which are the potential opportunities to prevent their achievement.

Key words: GAFAM, tax optimization, lack of harmonization, digital economy, European Union.

INDICE DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO

INTRODUCCIÓN.....	7
I. LA REGULACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA FALTA DE ARMONIZACIÓN.....	10
1. LOS PRINCIPIOS REGIDORES DE LA FISCALIA INTERNACIONAL, COMO ANTECEDENTE DE LA FALTA DE ARMONIZACIÓN.....	10
1.1. <i>La noción de establecimiento permanente</i>	12
1.2. <i>El principio de fuente y de residencia</i>	13
1.3. <i>La competencia fiscal de los Estados: autonomía de determinación del tipo impositivo del IS</i>	15
2. LAS CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE REGULACIÓN COMÚN.....	16
2.1. <i>Los convenios de doble imposición como supuesta solución</i>	16
2.2. <i>El “treaty shopping” como consecuencia de los dichos convenios</i>	18
2.3. <i>La planificación fiscal internacional</i>	19
II. LA ARMONIZACION CONTRA LA ELUSION FISCAL	20
1. MEDIDAS PARA EVITAR LA EVASION FISCAL	21
1.1. <i>El código de conducta</i>	21
1.2. <i>La intervención de la OCDE: transparencia e intercambio de información</i>	21
2. MEDIDAS EUROPEAS PARA LA ARMONIZACION FISCAL.....	23
2.1. <i>Propuesta de directiva sobre una base imponible europea consolidada (BICCS)</i>	23
2.2. <i>El informe BEPS</i>	24
3. LA TASA GAFA: UNA NEGOCIACION EN TRAMITE.....	26
3.1. LAS NEGOCIACIONES LLEVADAS A CABO EN LA UE.....	26
3.2. <i>La iniciativa interna de los Estados Miembro</i>	27
III. LAS TECNICAS EMPLEADAS PARA EVITAR EL IMPUESTO DE SOCIEDADES	30
1. LOS INSTRUMENTOS DE RELEVANCIA	31
1.1. <i>La sociedad holding</i>	31
1.2. <i>La sucursal, o sociedad financiera</i>	32
1.3. <i>La sociedad de royalties</i>	33
1.4. <i>La sociedad offshore</i>	33
1.5. <i>El uso de la propiedad intelectual</i>	34
2. LOS MONTAJES FISCALES DE LAS GAFAM	34
2.1. <i>Caso Google: el sándwich holandés y el doble irlandés</i>	34
2.2. <i>Caso Apple</i>	38
2.3. <i>Caso Amazon</i>	41
3. LAS AYUDAS DE ESTADO: UN CONTROL INDIRECTO DE LA COMISION EUROPEA	43
3.1. <i>Las ayudas de Estado</i>	43
3.2. <i>El tax ruling o rescripto fiscal</i>	44
4. LAS GAFAM: OBJETO DE INVESTIGACION POR LA COMISION EUROPEA.....	45
4.1. <i>El caso Apple</i>	45
4.2. <i>El caso Amazon</i>	47
4.3. <i>Las sanciones indirectas</i>	48
CONCLUSIONES:.....	52
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS Y FUENTES DE INVESTIGACION.....	54

LISTA DE ANEXOS..... 57

Listado de abreviaturas:

- ATAD: *Anti Tax Avoidance Directive*
- BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*
- BICDIS: Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades
- CCIA: *Computer and Communications Industry Association*
- ECOFIN: El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
- EEUU: Estados Unidos
- ETNC: Estado o Territorio No Cooperativo
- GAFAM: Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- MCOCDE: Modelo de Convenio de la OCDE
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ONU: Organización de las Naciones Unidas
- PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas
- UE: Unión Europea.
- TFUE: Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

INTRODUCCIÓN

La Unión Europea (UE) se creó tras de la Segunda Guerra Mundial, con el objetivo principal de garantizar la paz, y la estabilidad económica. Para conseguir estos objetivos, la UE trata vigorosamente de crear un espacio de libertad, de seguridad, y de justicia suavizando las fronteras internas. Así, los cuatro principios fundamentales de la UE son: la libertad, la democracia, el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, y el Estado de Derecho.

El Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), también denominado Tratado de Roma, firmado el 25 de marzo 1957 y entrado en vigor el 1r de enero 1958, es uno de los tratados fundamentales de la UE. Prevé cuatro libertades fundamentales: la libre circulación de las mercancías, la libre circulación de capitales, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, y la libre circulación de trabajadores.

Sobre la libre circulación de capitales, el artículo 63.1 del TFUE, dice: *“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”* Así, este principio incluye la libre movilidad de las empresas en Europa lo que implica la posibilidad de desarrollar una determinada actividad económica a través de sucursales en el extranjero, y así, la posibilidad de trasladar al extranjero la sede de la empresa o sus activos. Esta libertad reconocida por el TFUE en favor de las empresas, implica la libertad de moverse dentro de un sistema económico, y un territorio que está unificado por las reglas comunes del mercado.

No obstante, se encuentra aún fragmentado en diferentes territorios fiscales, precisamente, por la falta de armonización jurídica de los impuestos sobre sociedades. Esta circunstancia se relaciona directamente con la de la soberanía de los Estados: cada Estado es libre de determinar su propio sistema fiscal, aunque este no corresponda a los estándares de los países de la OCDE, que tratan de gravar los beneficios de manera justa, equitativa y transparente.

Esta falta de armonización de los sistemas fiscales al nivel mundial genera varios tipos de circunstancias tales como la competencia de los sistemas fiscales de los Estados, el nacimiento de los paraísos fiscales, y otros tipos de optimización fiscal.

La movilidad de las sociedades es un fenómeno en que se encuentra latente en la legislación de la UE, y de sus Estados Miembros en materia tributaria. Hay varios elementos que interactúan entre sí, tanto para complementarse como para oponerse. Estos elementos son:

- La libertad de elección de los contribuyentes en cuanto a la jurisdicción fiscal donde quieren hacer sus negocios y desarrollar sus actividades empresariales;
- Los esfuerzos que los Estados realizan para hacer su propio territorio fiscal más atractivo que el territorio de los demás Estados para estos contribuyentes;
- La necesidad de evitar que el abuso de esta libertad y de la posibilidad de dificultar y hacer menos beneficiosa la permanencia en el mercado de los operadores económicos que cometan estos abusos; y

Una necesidad impuesta por el Derecho de la UE, por la que, la interacción entre estos elementos no impida el mejor funcionamiento posible del mercado único y su competitividad.

Todavía existen incoherencias en materia fiscal en la UE, y para abordar esta problemática existente, nos enfocaremos en las multinacionales americanas especializadas en la tecnología, las denominadas GAFAM (por las siglas de sus iniciales: Google, Amazon, Facebook, Apple y Microsoft) que generan miles de millones de euros. Estas son:

- Google, creado en 1995 por Larry Page y Serguei Brin, es originalmente un motor de búsqueda, sin embargo, ha estado diversificando sus actividades, y la mayoría de sus beneficios vienen de la publicidad. Además, se presenta como la primera empresa publicitaria del mundo. En 2018, su cifra de negocios se elevaba a más de 136.220 de millones de dólares.
- Amazon, creado en los años 1990 por Jeff Bezos, y la mayor parte de sus ingresos proviene de la venta en línea y de su plataforma e-cloud Amazon Web Services. En 2018, ha generado más de 233.000 de millones de dólares de cifra de negocio.
- Facebook, es una red social creada en 2004 por Mark Zuckerberg, y sus principales fuentes de ingresos son la publicidad y su moneda virtual “Facebook Credits”. Su cifra de negocio se elevaba a 55.838 de millones de dólares en el año 2018.
- Apple, creado en 1976 por Steve Jobs, se dedica a la telefonía, la creación y comercialización de programas de ordenadores, así como el desarrollo de las smartwatches, y de la oferta Apple TV. En 2018, su cifra de negocio se elevaba a 265.000 de millones de dólares.

- Microsoft, creado en los años 1970, se especializa en la creación y venta de programas informáticos. En 2017, generó una cifra de negocios equivalente a 90 miles de millones de dólares.

Hoy en día, estas multinacionales son las más potentes económicamente, y por esta razón, están particularmente vigiladas desde un punto de vista fiscal, y de competencia, ya que se han dedicado a elaborar montajes que les permiten vincular sus beneficios a los Estados cuya fiscalidad es muy baja, aprovechándose de las lagunas dejadas por las distintas legislaciones como consecuencia de la ausencia de armonización.

Trataremos de su fiscalidad al nivel de la UE, ya que la existencia de distintos regímenes fiscales en su seno, abre la puerta a varios métodos para evitar el impuesto de sociedades (IS). Este será el objeto de nuestro estudio.

Mediante este estudio, nos encargaremos de contestar a la pregunta de cómo es posible que las GAFAM, siendo autores de conductas tan desaprobadas y denunciadas por el conjunto de la comunidad internacional, puedan actuar tan libremente, sin que se considere a esas conductas como defraudatorias.

Para tratar de este tema, en el apartado (I) del presente trabajo empezaremos con el estudio de la regulación fiscal en la UE que muestra la falta de armonización. Posteriormente en el apartado (II) trataremos la cuestión de que a pesar de no existir ninguna armonización de los sistemas, existe una armonización para la lucha contra la evasión fiscal. Finalmente, en el apartado (III) veremos como las GAFAM se aprovechan precisamente del sistema, y cuáles son las intervenciones posibles.

I. LA REGULACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA FALTA DE ARMONIZACIÓN

Después de la Segunda Guerra mundial, los países pasaron progresivamente de una política proteccionista a una política más abierta, destinada a facilitar su reconstrucción, por el medio del desarrollo de los intercambios internacionales de bienes, servicios, y de capitales. Y así, se han internacionalizado los intercambios, lo cual ha generado una internacionalización de las empresas¹.

Sin embargo, este cambio radical no fue acompañado por una automática homogeneización fiscal, ya que los impuestos y las tasas siguen siendo una materia exclusiva de los Estados Miembros.

De este modo, cada Estado Miembro define el campo de su competencia fiscal, conservando su soberanía nacional en la materia de los impuestos sobre sociedades. Los Estados Miembros intentan luchar de manera individual contra las prácticas fiscales dañinas, estableciendo su propio sistema fiscal, y esto, aunque no se correspondan con los estándares establecidos por la OCDE.

Para poder entender mejor la situación fiscal en Europa, estudiaremos los distintos principios que rigen la fiscalía internacional (1), y las consecuencias que van aparejadas (2).

1. LOS PRINCIPIOS REGIDORES DE LA FISCALIA INTERNACIONAL, COMO ANTECEDENTE DE LA FALTA DE ARMONIZACIÓN

En los años 1920 que se planteó la cuestión relativa a la fiscalidad de las empresas, y así la Sociedad de las Naciones encargó a 4 economistas de la determinación de los principios rectores del derecho fiscal internacional². Los economistas llegaron a la conclusión de que los factores esenciales eran “origen de la riqueza, y la residencia o domicilio del propietario que

¹ Lasarte Álvarez J., “La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal, en ARANZADI (ed.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, 2014, p.72-82.

² Graetz M.J., “The *Original Intent*” of *US International Taxation*, en Faculty Scholarship Services, Vol. 46, 1997, p.1074.

consume la riqueza”. Y acabaron por proponer que la competencia fiscal fuera, en regla general, repartida entre el Estado fuente y el Estado de residencia, en función de la naturaleza de los ingresos considerados.

En cuanto a las actividades empresariales (antes: las minas, los yacimientos petrolíferos, los establecimientos industriales, etc.), el grupo había llegado a la conclusión de que el lugar de producción de los ingresos era el elemento preponderante. En otros términos, el reparto de la competencia fiscal en materia de impuestos sobre los beneficios de sociedades dependería fundamentalmente de la relación existente entre los ingresos de la empresa y las distintas localizaciones físicas interviniendo en la producción de los ingresos.

Sin embargo, cuando se presentó el informe del grupo de economistas, varias jurisdicciones ya se habían posicionado en cuanto a la cuestión de doble imposición, mediante los tratados bilaterales o multilaterales. En vez de establecer un sistema para evitar la doble imposición, basándose en los principios recogidos por los economistas, el reparto de la competencia fiscal se hizo según los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU; y el sistema fiscal internacional se construyó alrededor de esas redes de tratados bilaterales. Así, el sistema fiscal se ha constituido en base del método dicho de “clasificación y de distribución de las fuentes”, según el cual distintas categorías de ingresos estarán sujetos a distintas normas de distribución.

Y una vez el ingreso clasificado a los fines del convenio, las normas de distribución conducen mayoritariamente a que se le otorgue a un Estado contratante el derecho exclusivo prioritario de ejercer su competencia fiscal interna, pero conservando a su vez una competencia fiscal residual al otro Estado contratante.

Ahora desarrollaremos el sistema fiscal aplicado a una sociedad, según la estructura que tuviere, ya que los supuestos de grupo de empresas con entidades localizadas a un lugar distinto del de la sociedad matriz puede generar ciertas dudas. De este modo, el trato fiscal de una instalación depende de su naturaleza jurídica, y desde un punto de vista fiscal, una instalación estará sujeta a una fiscalidad distinta, según tenga o no una personalidad fiscal autónoma, distinta de la sociedad inicial. Se considera una entidad como sujeto fiscal cuando declara su propio resultado imponible y paga su propio impuesto. Tal como en el caso de una filial, o

sucursal. Una sociedad puede decidir de crear un grupo de empresa, y adoptar formas distintas formas creando por ejemplo filiales, o establecimientos permanentes.

1.1. La noción de establecimiento permanente

Para distinguirse de la noción de establecimiento fiscal regulada en la legislación interna de cada Estado Miembro, los convenios vienen definiendo su concepto. Cabe destacar que con respecto a la jerarquía de las normas, la definición de los convenios prevalece sobre la definición interna³. Los convenios de los modelos de la OCDE y de la ONU establecen una definición amplia de la noción de establecimiento permanente, a la cual se conforman la mayoría de los convenios bilaterales.

El concepto de establecimiento permanente está recogido en el artículo 5 del MCOCDE⁴: “Se entiende que una persona opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente: *“las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.”*”

En otros términos, la empresa debe tener una cierta materialidad (locales, máquinas) para constituir una instalación. Esta instalación no debe ser temporal, sino que debe presentar un cierto grado de permanencia. También, debe ejercer una actividad industrial o comercial que contribuye a los resultados de la sociedad.

Los convenios precisan que si la actividad solo tiene un carácter preparatorio o auxiliar, la instalación no constituirá un establecimiento permanente. Así, el solo suministro de mercancías

³ Diaz-Faes J., Bharwani A. y Duran V., “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *Fiscalidad Internacional*, CEF (ed.), 5ª edición, p.1044-1047.

⁴ Modelo de Convenio de la OCDE, entrado en vigor el 22 de julio 2010.

está considerado como una actividad auxiliar, tal como el simple almacenamiento. Un establecimiento permanente también puede estar caracterizado por la actividad de un agente dependiente, que dispone a su vez del poder de concluir contratos en nombre de la empresa. La noción de agente dependiente no afecta solamente los establecimientos permanentes, sino también puede afectar una persona jurídica distinta, como una filial. Así, si se desea evitar que un agente constituya un establecimiento permanente de una sociedad, se recomienda que se dedique exclusivamente a la ejecución, y subordinarlo a las decisiones de la sede de la sociedad.

En cuanto a las filiales, tiene en general como calidad la de ser residente del Estado en el que tuviera su sede de dirección efectiva. Por consiguiente, estar sujeta a la fiscalidad de este Estado.

La repatriación de los beneficios de una filial no se hace de manera directa, sino que necesita la distribución de un dividendo, generalmente extraído de los resultados post-impuesto. Al inverso, las pérdidas realizadas al extranjero por una filial no son deducibles de los resultados de su accionario.

1.2. El principio de fuente y de residencia

El establecimiento permanente puede ser tratado como si constituyese una personalidad fiscal independiente, sin embargo nos surgen varias preguntas: ¿Qué Estado tiene que gravar los ingresos del establecimiento? ¿El Estado donde el establecimiento esté implantado, o el Estado de residencia de la sociedad de la que emana?. Los establecimientos extranjeros de las sociedades residentes no tienen un trato igual según los Estados apliquen el principio de residencia (o territorialidad), o el principio de fuente (o de mundialidad) que veremos a continuación.

En Europa, los Estados Miembros aplican mayoritariamente el principio de la fuente. Cada Estado en el que una multinacional tiene una presencia imponible, o sea que tiene en su territorio un establecimiento permanente, tiene el derecho de gravar el beneficio atribuible a esta presencia imponible, sin embargo, los beneficios de las filiales extranjeras de los grupos cuya sede se encuentra en el país no se pueden gravar.

Este principio se opone al principio de residencia⁵ (aplicado anteriormente por los Estados Unidos, antes de la reforma de 2018) en virtud del que un Estado tiene el derecho de gravar el beneficio mundial de las empresas cuya sede se sitúa en su territorio.

A título de ejemplo: Una multinacional tiene su sede en el país A, y desea realizar una inversión en capital o en el país A, o en el país B.

Si el país A aplica el principio de la fuente, la inversión en el país A se sometería al tipo de imposición del país A, y la inversión en el país B se sometería al tipo de imposición del país B.

Si al contrario, el país A aplica el principio de residencia, todas las inversiones se someterán al tipo del país A, incluso las que se realicen en el país B.

Así, en un sistema de fuente, la elección de la localización de la inversión puede determinarse en función de una diferencia de tipo del impuesto sobre sociedades (IS), cuando al contrario, cuando se aplica el principio de residencia, la inversión realizaba en un país donde el tipo de beneficios del capital será más elevado, no tendrá consecuencia en cuanto al tipo del IS. Entonces, en un sistema de fuente, es posible para el país B atraer las inversiones de las empresas del país A, reduciendo su tipo del IS, lo cual incrementa la competencia fiscal internacional.

Una vez la sociedad implementada en un determinado territorio, un Estado puede querer reivindicar su derecho de imposición. Sin embargo, puede que ocurran conflictos, cuando los ingresos estén gravados por el Estado de instalación del establecimiento, y por el Estado donde se encuentre la sociedad matriz, lo cual generaría una doble imposición jurídica.

De estos riesgos nacieron los convenios de imposición de los establecimientos permanentes, que establecen los criterios según los cuales una actividad industrial o comercial ejercida en un Estado es imponible en este, o en el de la sede de la sociedad. Desarrollaremos este supuesto en la segunda parte de nuestro estudio.

⁵ Barbé V., “Les sources matérielles du droit fiscal international, Le principe de territorialité de l’impôt”, Droit fiscal international, Gualino (ed.) , 2018 p. 53-58.

1.3. La competencia fiscal de los Estados: autonomía de determinación del tipo impositivo del IS

La fiscalidad es una materia que se somete a la soberanía de los Estados Miembros, de hecho, podemos casi definir las fronteras de un Estado Miembro identificando la zona en la que puede recaudar el impuesto. De este modo, los tratados europeos no cuestionaron la autonomía de los Estados Miembro para definir su política fiscal⁶.

Actualmente, los artículos 110, 111 y 113 del TFUE otorgan a la Comisión un cierto poder para actuar en materia de fiscalidad indirecta (el IVA), y en cuanto a todos los dispositivos fiscales susceptibles de conducir a unas discriminaciones a la importación o exportación. En cuanto a la materia de fiscalidad directa, el artículo 115 del TFUE permite una actuación restringida de las instituciones europeas: la Comisión tiene la iniciativa exclusiva en la proposición de directivas, y estas deberán ser votadas a la unanimidad por el Consejo de Ministros de la UE para su aprobación.

Sin embargo, la dificultad de obtener la unanimidad de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa explica la escasa influencia europea en materia de fiscalidad y la autonomía dejada a los Estados Miembro para determinar su tipo del IS, el modo de cálculo de las bases imponibles, y las distintas reglas de reducciones y de créditos.

Durante los años 1990, la Comisión comenzó a interesarse por el tema de la competencia fiscal entre los Estados Miembro, bajo el ángulo de la eficacia económica y de las posibles distorsiones creadas en el funcionamiento del mercado Común. El informe Ruding de 1992 recomendó una armonización de los tipos del IS, sin embargo, esta armonización es muy difícil de aplicar, ya que se requiere la unanimidad de los Estados. Este informe no tuvo aplicación directa, pero, dio lugar a la publicación del código de buena conducta sobre las prácticas fiscales agresivas, adoptado en 1997, sin efecto imperativo.

En consecuencia, existe una gran heterogeneidad en materia de IS en Europa (véase *Anexo I*). Esta diversidad es debida por la aplicación del principio de la fuente, y conduce entonces a distintos niveles efectivos de imposición de las rentas de una inversión, en función de la localización de esa inversión. De este modo, son los gobiernos nacionales quienes establecen

⁶ Maitrot de La Motte A., “L’application du droit de l’Union Européenne en matière fiscale” 2 de abril 2019 (<https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/l-application-du-droit-de-l-union-europeenne-en-matiere-fiscale>)

los tipos impositivos. Y ciertos países intentan atraer a las empresas en su territorio, estableciendo tipos impositivos muy bajos.

Debido a la falta de armonización de los sistemas fiscales, y a la soberanía fiscal de los Estados, tenemos varios puntos de divergencia entre los sistemas. De tal modo que unos individuos pueden estar sometidos a una imposición en varios territorios, por ejemplo el de su residencia, y el de su actividad profesional. Y ese es el objeto de los convenios de doble imposición, que consiste en evitar las dobles imposiciones que resultarían de las dichas divergencias. Procederemos a su estudio.

2. LAS CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE REGULACIÓN COMÚN

Una vez la sociedad implementada en un determinado territorio, un Estado Miembro puede querer reivindicar su derecho de imposición. Sin embargo, pueden ocurrir conflictos, cuando los ingresos estén gravados por el Estado Miembro de instalación del establecimiento, y por el Estado Miembro donde se encuentre la sociedad matriz, lo cual generaría una doble imposición fiscal.

De estos riesgos nacieron los convenios de imposición de los establecimientos, que establecen los criterios según los cuales una actividad industrial o comercial ejercida en un Estado Miembro es imponible en este, o en el de la sede de la sociedad.

A continuación, estudiaremos los convenios de doble imposición, y el *treaty shopping* como su consecuencia.

2.1. Los convenios de doble imposición como supuesta solución

La doble imposición, significa pagar impuestos dos veces por un mismo hecho imponible, dentro de un mismo período impositivo. A nivel internacional, un contribuyente puede estar considerado como residente a efectos fiscales en dos países distintos, ya que no todos los países (debido a la competencia exclusiva en materia fiscal) aplican los mismos criterios para determinar la residencia fiscal. También puede surgir la doble imposición cuando

un Estado Miembro aplica en materia fiscal el principio de residencia, mientras que en otro Estado se aplica el principio de la fuente.

Los Estados Miembro, para evitar la doble imposición internacional, pueden establecer medidas unilaterales, estableciendo mecanismos para evitar la doble imposición, y esto, sin tener en cuenta de lo que legislan los demás Estados Miembro. Aunque, es habitual que se firmen convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen bonificaciones y deducciones.

Estos convenios son fundamentales para las inversiones exteriores, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la carga fiscal de sus inversiones. De este modo, los convenios establecen las distintas naturalezas de las rentas transfronterizas, y establecen las normas para repartir el derecho de imposición entre el Estado en el que se haya generado la renta (Estado fuente), y el Estado Miembro de residencia del beneficiario. Los convenios prevén que los beneficios de las empresas sean imponibles exclusivamente por el país de residencia, salvo cuando la empresa ejerciera sus actividades en otro Estado Miembro, donde tuviere un establecimiento permanente. En este supuesto, el Estado Miembro de la fuente sólo puede gravar los ingresos atribuibles al establecimiento permanente.

De este modo, se emplea la noción de establecimiento permanente para determinar si un país está capacitado para ejercer su derecho de imposición.

Así, en función de las rentas y de los convenios, el derecho de imposición puede⁷ solamente estar atribuido a un solo Estado Miembro. Ese derecho es exclusivo, y por tanto, la doble imposición se ve directamente excluida.

Para disfrutar de la cobertura de un convenio, cabe demostrar que el sujeto en cuestión tiene su residencia en uno de los Estados firmantes (no basta acreditar la satisfacción de impuestos en el territorio).

Sin embargo, en algunos casos, se pueden conceder los beneficios de los convenios cuando el contribuyente es un residente no domiciliado, que tributa exclusivamente para las rentas obtenidas en el territorio (*remittance basis*). Y por otra parte, también se podrán excluir de su

⁷ Así ocurre en el sistema británico : los residentes tributan por la totalidad de sus ganancias provenientes de Reino Unido. Y en cuanto a las ganancias provenientes del extranjero, solo tributan en el momento de repatriación, siempre y cuando se haya hecho la demanda a los servicios fiscales.

ámbito de aplicación determinados sujetos que carezcan de personalidad jurídica, por no tributar como residentes, por ejemplo⁸.

De este modo, los convenios de doble imposición deberán resolver los conflictos de doble residencia fiscal, así para evitar la doble imposición de un mismo contribuyente, pero también para impedir el uso indebido de una doble residencia fiscal⁹. Pues, por la falta de existencia de armonización alguna, se ha venido desarrollando el sistema de convenios bilaterales, para matizar la heterogeneidad, y evitar que el contribuyente se viera perjudicado.

Sin embargo, además de no perjudicar a los contribuyentes, también les permite sacar un beneficio, gracias al denominado *treaty shopping*.

2.2. El “treaty shopping” como consecuencia de los dichos convenios

El *treaty shopping* es el uso interesado de los convenios suscritos entre dos países, con el fin de evitar la doble imposición¹⁰. Esta conducta es muy recurrente para eludir de los impuestos. Es la práctica según la cual, unos inversores buscan beneficiarse con la protección más ventajosa de un tratado bilateral, firmado entre un Estado del cual no tienen la nacionalidad, y otro Estado en el que habrán invertido.

El *treaty shopping* se realiza a través de una sociedad constituida en un Estado, cuyo convenio de doble imposición con el Estado de la fuente, prevea una tributación más ventajosa. El caso más frecuente es la situación siguiente: El Estado de nacionalidad A del inversor no tiene ningún convenio con el Estado B, donde tiene sus inversiones. En este caso, el inversor del país A buscare a beneficiarse con el convenio que existe entre el Estado B y el Estado C, adquiriendo la nacionalidad del Estado C, por una estructuración de su inversión. Y de esta forma se consigue una tributación mucho menor de lo que se debería hacer. Sin embargo, se puede evitar la utilización indebida de los convenios de doble imposición, de dos formas:

⁸ Como puede ocurrir con las fiducias o trusts.

⁹ Esto figura en el artículo 4 apartados 2 y 3 de los convenios de doble imposición.

¹⁰ Carmona Fernandez N., “Medidas antiabuso en los convenios de doble imposición”, *Fiscalidad Internacional* (2), Serrano Anton F., en CEF (ed.), p.1067-1070

- La cláusula de transparencia (levantamiento del velo), que consiste en la inaplicación del convenio a las sociedades residentes en un Estado contratante en las que la mayoría del capital social no pertenezca a residentes de algún Estado contratante.
- La cláusula del beneficiario efectivo, que consiste en la inaplicación del convenio cuando el perceptor legal del rendimiento no coincida con el perceptor real del mismo.

Por lo tanto, podemos ver perfectamente que la falta de armonización, y su supuesto remedio de convenios de doble imposición generan un problema de beneficio de los impuestos por parte de las empresas.

Pero esta técnica no es la única empleada para evitar los impuestos. Al contrario, numerosos son estos supuestos.

Para entender mejor cómo se evitan los impuestos de manera legal, nos enfocaremos ahora en el concepto de la planificación fiscal internacional.

2.3.La planificación fiscal internacional

El *treaty shopping* no es el único modo de sacar un beneficio del sistema legal en vigor. Existen múltiples métodos a este efecto, y este concepto se denomina la planificación fiscal internacional.

La doctrina define la planificación fiscal internacional como “el sometimiento de un cierto hecho, acto o negocio a un plan que tiene en cuenta su trascendencia en los ordenamientos de dos o más Estados”¹¹. En otras palabras, la planificación fiscal es el método según el que se trata de minimizar la carga tributaria, eligiendo la alternativa más eficiente entre todas las alternativas legales existentes. No obstante, la planificación fiscal no consiste por sí mismas en una conducta ilícita, pues ha de ser agresiva.

Al respecto, la Comisión Europea declaró que serán consideradas de agresivas las prácticas de planificación fiscal de los contribuyentes cuando “consisten en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de

¹¹ Bootello V., Palacios J. y Pastoriza S., “Introducción a la planificación fiscal internacional”, *Fiscalidad Internacional* (2), CEF (ed.), 5ª edición, Serrano Anton F., p.1545-1548.

reducir la deuda tributaria”. Esta información es muy amplia, y por tanto, cualquier planificación fiscal corre el riesgo de ser calificada de agresiva.

Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia europea¹², lo que conlleva a la ilegalidad de la planificación fiscal es el abuso de derecho, entendido como disfrute de un mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales, que no tienen auténtico carácter comercial, introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos, que conducen a una ventaja impositiva, y son incompatibles con el objeto, el espíritu, y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables. De hecho, la Comisión propone a los Estados Miembro que adopten una medida general de lucha contra el fraude, aplicable a operaciones a nivel interno, intracomunitario e internacional, que incorpore el principio por el que el fondo económico debe prevalecer sobre la forma jurídica. Estudiaremos en concreto estos supuestos más en adelante, en la tercera parte de nuestro estudio.

Para hacer frente a las situaciones de abusos, ciertos Estados Miembro han decidido adoptar medidas de anti-abuso en las legislaciones internas, y en los convenios de doble imposición. Estudiaremos a continuación las medidas adoptadas en la UE.

II. LA ARMONIZACION CONTRA LA ELUSION FISCAL

La lucha contra las conductas de planificación fiscal agresiva forma parte de los objetivos de la UE, ya que ésta lesiona la libre competencia, y la libertad de circulación de bienes, de personas y servicios.

Hasta entonces, Europa no jugaba un papel de primer plan en materia de fiscalidad directa de las empresas, por varias razones. Pues, los tratados le otorgaban unos poderes muy restringidos en la materia, y además este tema muy técnico y poco mediatizado hasta hoy, no había suscitado la voluntad política de actuar.

Sin embargo, este tema se ve cada vez más criticado, y se denuncian las prácticas empleadas por las grandes multinacionales para eludir al pago de impuestos. Por aquella razón, la UE adquiere un papel de mayor importancia en la materia, e intenta remediar a estas situaciones.

¹² Sentencia Cadbury Schwepps, 12 de septiembre 2006, C-196/04.

Estudiaremos a continuación las medidas para evitar la evasión fiscal.

1. MEDIDAS PARA EVITAR LA EVASION FISCAL

1.1.El código de conducta

El 1ro de diciembre 1997, el Consejo y los representantes de los gobiernos de los Estados Miembro han adoptado una resolución sobre un código de conducta en la materia de fiscalidad de las empresas, con el objetivo de eliminar la competencia fiscal agresiva¹³. Así, el Código de conducta, en su punto B establece por primera vez el principio siguiente: “deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate”.

Sin embargo, este código no tiene carácter imperativo, pero constituye un compromiso de los Estados Miembro para examinar, modificar o eliminar las medidas fiscales existentes que constituyan una competencia fiscal agresiva, y abstenerse de instaurar nuevas medidas de este tipo en un futuro.

Al principio, el código era destinado para los Estados Miembro de la UE, pero resultó que estos últimos también se comprometieron con promover la adopción de estos principios por Estados terceros.

1.2. La intervención de la OCDE: transparencia e intercambio de información.

La OCDE interviene regularmente para proponer soluciones a estos problemas legales, y vino promocionando varios proyectos tales como el de la transparencia y el intercambio de información.

¹³ Consejo de la Union Europea, Grupo “Codigo de Conducta” (fiscalidad de las empresas) (Consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/)

Así, para paliar a la baja tributación, el 2 de abril 2009 (actualizado en 2018), la OCDE publicó un informe en materia de trabajos anti-paraísos, en el que se crearon 3 grupos de países:

- La lista blanca, que corresponde a los países transparentes
- La lista gris, que corresponde a los países que se han comprometido a firmar por lo menos 12 acuerdos de intercambio de información, según el modelo de la OCDE, pero que están bajo la vigilancia ejercida por la Comisión. 13 territorios figuran en esta lista.
- La lista negra: constituida por los países que se niegan en intercambiar informaciones con la Comisión Europea en cuanto a sus prácticas fiscales. Hoy en día, 12 territorios figuran en esta lista¹⁴.
- Directiva 2011/16/UE: la cooperación administrativa

Fue a partir de 2006 que se planteó la cuestión de resolver los problemas de fraude fiscal en la Unión, y numerosos han sido los proyectos propuestos por el grupo antifraude fiscal, compuesto por expertos de todos los países miembros. En 2011, ECOFIN adoptó la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Una de las medidas adoptadas es el intercambio de información que permite que se destaquen los paraísos fiscales de las jurisdicciones tradicionales.

En esta materia, la OCDE ha realizado grandes esfuerzos para el establecimiento de instrumentos normativos destinados a favorecer el intercambio de información con los Estados Miembro, pero también con los Estados no contratantes. Y estos esfuerzos se vieron reconocidos por la adopción por numerosos Estados Miembro de los estándares establecidos por la OCDE, sobre la transparencia y el intercambio de información.

También la Unión ha fomentado un cambio en la materia, cuando aprobó la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que generaliza el intercambio automático en materia tributaria, en determinadas materias.

¹⁴ Según la actualización de la lista, el 18 de febrero 2020.

2. MEDIDAS EUROPEAS PARA LA ARMONIZACION FISCAL

2.1.Propuesta de directiva sobre una base imponible europea consolidada (BICCIS)

El proyecto de la base imponible europea consolidada se formuló en 2011, y se relanzó en 2015 tras las revelaciones de los escándalos *LuxLeaks*, *Panamá Papers* y *Paradise Papers*.

Desde hace varios años se proyecta la armonización fiscal, y se estudia la instauración de una base imponible europea consolidada del IS. El objetivo es el de luchar contra las lagunas jurídicas de los Estados Miembro, que benefician a las empresas, y de este modo, luchar contra las optimizaciones fiscales.

En efecto, ciertos Estados miembros han permitido a las grandes empresas, por medio de los *rulings* fiscales (*tax ruling*), la centralización de sus ingresos imponibles en su territorio, y así evitar el IS en otro Estado. Pues, el proyecto BICCIS podría permitir de corregir esta competencia fiscal desleal.

En marzo 2018, el Parlamento europeo aprobó dos textos sobre la creación de la base imponible europea consolidada para el IS, sin embargo, estos votos no tienen eficacia imperativa, ya que, como lo hemos dicho anteriormente, la materia fiscal es sujeta a la soberanía de los Estados Miembro, y por lo tanto, tienen que votar la medida, y llegar a la unanimidad para que se instaure la dicha medida¹⁵.

El proyecto no obtuvo la dicha unanimidad, pues Irlanda y Hungría opusieron su derecho de veto, afirmando que una armonización fiscal perjudicaría la competencia en el mercado único. Hungría depende fuertemente de las inversiones extranjeras, y presenta el tipo de imposición sobre sociedades más bajo de la UE, con un 9%, seguida por Irlanda con un tipo de 12,5%. El Primer Ministro húngaro expresó “la fiscalidad es una componente importante de la competencia” y “no pensamos que la armonización fiscal sea una vía deseable”. El jefe de gobierno irlandés declaró “Como gobiernos, compartimos la idea de que debemos tener una competencia entre los Estados Miembro”.

¹⁵ Lastennet J., “Le projet d’assiette commune consolidée de l’impôt sur les sociétés (ACCIS)”, 2018 (touteurope.eu/actualite/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis.html)

Obtener la unanimidad no es una tarea fácil, en cambio, pasar a un voto de mayoría calificada es posible con la activación del artículo 116 del TFUE... Pero su activación también necesita la unanimidad. Unos políticos proponen de considerar el proyecto como un tema de competencia en vez de un tema de fiscalidad, ya que para esa materia solo se requiere la mayoría.

2.2. El informe BEPS

El proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) fue adoptado en noviembre 2015 por la OCDE, y en él participan una sesentena de Estados Miembro. Por primera vez se contempla la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional de forma completa e integral bajo unos principios comunes de general aceptación por los diferentes países que participan en su redacción¹⁶.

Se articula en 3 ejes, y 15 acciones, dentro de las cuales, figuran:

- la acción 1, sobre la fiscalidad de la economía numérica
- la acción 6, sobre el abuso de los convenios fiscales internacionales, y la lucha contra el *treaty shopping*
- las acciones 8 a 10, sobre los precios de transferencia
- la acción 12 sobre la transparencia de las operaciones internacionales.

El informe BEPS parte del convencimiento de que, en una economía globalizada en la que están muy interrelacionados los sistemas fiscales de los distintos países, cuyas normas son de aplicación a las transacciones internacionales, la actuación individual, solitaria y descoordinada de los mismos, favorece las estructuras de evasión fiscal.

Por ello, el consenso, la coordinación y la actuación homogénea de las Administraciones fiscales de los distintos Estados son fundamentales para contrarrestar las planificaciones fiscales agresivas que, a nivel global, realizan los grupos multinacionales.

¹⁶ Pelaez Martos J.M. y Santolaya Blay M., « Planificación fiscal de las multinacionales. Las medidas BEPS. », *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, Wolters Kluwer (ed.), 2018, p.351-359.

Por otra parte, el informe reconoce la necesidad de cambiar el enfoque tradicional seguido por las Administraciones fiscales y por los diferentes organismos internacionales, cuyas resoluciones y reglas se contemplan por la fiscalidad internacional desde la óptica de la evitación, así como la eliminación de la doble imposición internacional que puede originarse por la coincidencia de dos o más sistemas fiscales sobre determinadas transacciones internacionales.

Además, las legislaciones fiscales nacionales y los tratados bilaterales no se han adaptado a las nuevas realidades económicas como la de la economía digital. Esta situación genera lagunas fiscales en la normativa tributaria interna de los Estados Miembro, falta de actualización y adaptación de los Convenios bilaterales, y aparición de supuestos de doble no imposición o minoración indebida de las bases imponibles que deben tributar en un Estado a través de mecanismos de erosión y vaciamiento de bases imponibles a jurisdicciones fiscales más ventajosas.

Recordamos que este proyecto no tiene eficacia vinculatoria, sino que constituyen recomendaciones.

Sin embargo, algunas de estas acciones han sido ya integradas dentro del derecho imperativo. Por ejemplo, el 7 de junio 2017, 67 países han firmado un convenio multilateral relativo al implemento de “medidas contra la erosión de las bases imponibles y el traslado del beneficio en los convenios para evitar la doble imposición”. Así, los convenios fiscales internacionales deberán interpretarse con este convenio, que entró en vigor el 1ro de julio 2018, y que se aplicará a los convenios fiscales existentes a partir del año 2019.

Como aplicación de este informe, se han adoptado las directivas de *Anti-Tax Avoidance*¹⁷, ATAD 1 (directiva (UE) 2016/1164) de 2016 y ATAD 2 de 2019 que trasladan varias recomendaciones.

Estos preceptos prevén las normas contra las prácticas de evasión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. El artículo 1 de la directiva (UE) 2016/1164 establece la norma general contras las prácticas abusivas, y dispone:

“1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la

¹⁷ Directiva Anti Elusion Fiscal

obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte. 3. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.”

Como lo entendemos, la directiva prevé que los mecanismos establecidos cuya causa real no fuera comercial, y que falseen la realidad económica, pues empleados con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal, no podrán tomarse en cuenta válidamente por los Estados Miembro a la hora de calcular la deuda tributaria en concepto de impuestos sobre sociedades. Esta medida denuncia directamente los mecanismos empleados por las multinacionales, como método de optimización fiscal, y manifiesta la voluntad común de los Estados de luchar en contra de la planificación fiscal agresiva, dejando sus intereses individuales de lado.

En definitiva, los Estados Miembro lanzan con este trabajado acuerdo un mensaje de unidad, lo cual fomenta varias negociaciones, que siguen estando en trámite al día de hoy.

3. LA TASA GAFA: UNA NEGOCIACION EN TRAMITE

3.1. Las negociaciones llevadas a cabo en la UE

En espera de la concretización del proyecto BEPS, está naciendo el proyecto de una tasa específica para las GAFAM. Pues, estas adoptan cada vez más comportamientos de optimización fiscal agresivos sin estar presente físicamente en el territorio, y de esta forma consiguen pagar una cantidad considerablemente inferior a la prevista, en concepto de impuesto sobre sociedades.

Respecto a eso, la Comisión Europea presentó su propuesta el 21 de marzo 2018, para establecer una tasa de un 3% sobre la cifra de negocio de las GAFAM, para las sociedades

multinacionales cuyas cifras de negocio fueran superiores a 750 millones de euros, y 50 millones realizada en la UE¹⁸.

Sin embargo, los Estados Miembro que tienen sistemas fiscales ventajosos como Irlanda, se niegan en dar su acuerdo, y la unanimidad no habiéndose obtenido, el proyecto no ha podido ser adoptado. Para hacer frente a esta inmovilidad regulatoria comunitaria, los propios Estados Miembro empiezan a establecer su propia tasa interna, esperando que haya un eventual acuerdo en este año 2020.

En cuanto a los miembros del G7 (EEUU, Japón, Canadá, Italia, Alemania, Francia, y Reino Unido), se reunieron, y el 18 de julio 2019, se pusieron de acuerdo para gravar las actividades físicas pero más particularmente las actividades numéricas con el objetivo de poner fin a las ventajas sacadas indebidamente por las GAFAM. También se pusieron de acuerdo para instaurar un impuesto mínimo sobre las sociedades.

En cuanto a la OCDE, solo obtuvo un acuerdo de principio, el 29 de enero 2019, de 127 Estados Miembro, para la reforma de las normas fiscales actuales, en favor de una imposición más justa de la economía numérica, el objetivo siendo el de conseguir un acuerdo para 2020.

3.2. La iniciativa interna de los Estados Miembro

Mientras se esté esperando para un eventual acuerdo en cuanto a tasa de GAFAM, Francia decidió actuar por su parte, adoptando su propia tasa interna, este 11 de julio 2019. Las empresas afectadas son aquellas cuya cifra de negocios sea superior a 750 millones de euros a escala mundial, y 25 millones de euros a escala estatal. Se aplicará un tipo de 3% en la cifra de negocios realizada en Francia¹⁹. Otros países como Reinos Unidos, España e Italia empezaron de igual forma este proceso legislativo para instaurar una tal tasa.

Sin embargo, esta medida está muy criticada. En efecto, se estima que se trata de una medida “profundamente inequitativa”²⁰, y coger la cifra de negocios como base imponible desanimaría

¹⁸ En esas medidas, esa tasa solo se hubiese aplicado a las grandes multinacionales del numérico, empresas sobre todo americanas y asiáticas.

¹⁹ ATTAC France, 2020, « Taxation des multinationales : vers une réforme a minima » (blogs.mediapart.fr/attac-France/blog/140220/taxation-des-multinationales-vers-une-reforme-minima)

²⁰ Segun el Periodico Libération.

la inversión. También el tipo fijo de 3% se ve como problemático²¹, sin embargo, Bruno Le Maire, Ministro de la Economía y de las Finanzas contesta que esta decisión fue tomada en razón de su sencillez, ya que un tipo progresivo hubiese causado problemas jurídicos importantes.

Por otra parte, se estima que son los clientes quienes verán los precios de los servicios aumentar, como repercusión de la tasa²². A esto, el Ministro contesta que es mejor tener una solución imperfecta, en vez de no actuar.

La asociación Computer and communications industry association (CCIA) a la cual pertenecen Amazon, Google y Facebook, ha financiado un estudio de impacto que concluye que las empresas sujetas a esta tasa serían susceptibles de aumentar los precios de sus servicios. Entonces, la tasa estaría casi totalmente pagada por los consumidores. Además, la CCIA demostró que la tasa francesa se dirige a las GAFAM, en vez del numérico en general.

Google critica la medida, ya que afirma haber pagado un tipo efectivo superior a 23% en los diez últimos años. En cuanto a Amazon, critica el hecho de que la tasa se refiera a la cifra de negocios, en vez del beneficio, ya que esto implicaría que incluso las empresas deficitarias tendrán que pagar la tasa. Como respuesta, el grupo anunció un aumento de 3% de sus costes, y sabiendo que 10 000 PYMES franceses venden por medio de la plataforma, estas serían las primeras perjudicadas. En cuanto a Facebook, el grupo declaró que deberán hacer frente a los costes de puesta en conformidad para poder recaudar los datos necesarios al pago de la tasa. Pues, la tasa sobre los servicios numéricos se aplica a una nueva base imponible, basada en la localización del utilizador.

Esta medida también suscita una reacción fuertemente negativa por los EEUU. Efectivamente, Donald Trump denuncia la práctica francesa, que según él hace prueba de una discriminación ante las empresas americanas, y así, como respuesta de esta guerra comercial, amenaza Francia de aumentar las tasas en los productos franceses, en particular los vinos, el Roquefort, y demás. También se estima que esta medida sería como poner un vendaje en una pierna de madera: no se remedia al núcleo del problema. Pues, según la política Manon Aubry (France insoumise), recogiendo unos millones de euros a esas empresas aprobaría su esquema de evasión fiscal.

²¹ Según el Periodico Le Point.

²² Según el Periodico Les Echos.

Además, cabe destacar que una tal medida resultaría ineficaz, ya que 90% de la cifra de negocio verdaderamente realizada en el territorio nacional se declaran en otros países europeos, gracias a las normas de la UE. Según Joseph Stiglitz²³, la una solución a esta elusión de impuestos sería poner en cuarentena los parasites fiscales. Sin embargo, los capitales circulan libremente en la UE, lo cual ofrece diversas posibilidades para las multinacionales de eludir al pago de impuestos.

Finalmente, esta medida se cogió con el objetivo de contribuir a la presión internacional, con el objetivo de llegar a una posible armonización en cuanto a esa tasa, para solucionar rápidamente este vacío legal que beneficia a las GAFAM.

Como lo acabamos de ver, la legislación en vigor no permite impedir seriamente las conductas de planificación fiscal con las que se benefician las grandes multinacionales como las GAFAM. Pues, solo vienen dando un cuadro amplio, que ni siquiera es imperativo, y que no impone por lo tanto la toma de medida radical para prohibir las determinadas conductas. Es cierto que se están debatiendo más proyectos al nivel europeo, sin embargo, muchos proyectos han sido establecidos, y no consiguieron obtener la unanimidad en los votos. Así, este sistema permite perfectamente que las multinacionales establezcan sistemas de optimización fiscal.

En cuanto a las multinacionales de la economía numérica, hacen objeto de una particular vigilancia, ya que generan una cifra de negocio muy importante, sin que se sujete a los impuestos. De este modo, una cantidad considerable de dinero se escapa del sistema, lo cual genera una gran pérdida de ingresos para la Unión. Es por esta razón que se presentan varios proyectos al nivel de la UE, sin acuerdo unánime todavía, y si ciertos países intentan actuar de forma interna esperando el proyecto común, las medidas adoptadas no parecen ser eficaces.

Se dice que “la unión hace la fuerza”, y visiblemente, la alianza de las GAFAM parece ganar la lucha de la optimización fiscal, frente a los Estados Miembro de la UE que no consiguen a unirse en la materia.

En razón de la importancia de esa fuga de dinero del sistema, vamos a analizar las operaciones ejercidas por las GAFAM para escapar al sistema fiscal.

²³ Economista americano, que ha obtenido el premio nobel de la economía en 2001.

III. LAS TECNICAS EMPLEADAS PARA EVITAR EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Según la OCDE, cada año, las prácticas de optimización fiscal de las multinacionales harían perder entre 900 y 2100 millones de euros a los Estados, o sea entre 4% y 10% de los ingresos mundiales del impuesto sobre sociedades. Las multinacionales se hicieron maestras en la explotación de las lagunas jurídicas de los Estados Miembro, y en la ausencia de armonización de los tipos de imposición, las grandes empresas han establecido técnicas financieras muy complejas, con un solo objetivo: el de pagar menos impuestos posibles.

Para nuestro estudio, tenemos que distinguir los diferentes términos empleados, para hablar de las situaciones en las que se intenta evitar el impuesto. En efecto, cuando se infringe la ley de manera deliberada, hablamos de “fraude fiscal”, que consiste una conducta ilícita. Cuando hablamos de “optimización fiscal”, hacemos referencia a una conducta que no va en contra de la ley, según la que se utiliza por ejemplo montajes jurídicos y que son reprobables moralmente. Y el principio de las dos conductas es hacer aparecer las ganancias en un lugar distinto de donde se haya generado, donde los autores de la conducta serán sujetos de un impuesto casi inexistente.

Google, Amazon, Facebook, Apple, y Microsoft son autores de conductas de optimización fiscal, y gracias los *Paradise Papers*, se han divulgado los mecanismos que emplean. La investigación denominada *Paradise Papers* ha sido llevada a cabo por 381 periodistas, apoyándose en la fuga de 13,5 millones de documentos, proviniendo en particular del despacho de abogados Appleby, basado en Bermudas. Lo que nos revela es que los paraísos fiscales no son una anomalía del sistema, sino que constituyen el sistema.

Así es, la economía está organizada de manera que permite el desplazamiento de los capitales donde las tasas no existen. Se estructura de manera que se sustrae una riqueza considerable de los países en los que los grandes grupos realizan su cifra de negocio.

La investigación demuestra que los montajes que permiten de evadir a los impuestos se hacen por la casi totalidad sin infringir la ley. Las normas de la economía mundial no tienen por qué haber sido infringidas para permitir la elusión de los capitales.

Pues, existen varios instrumentos que permiten perfectamente evitar el pago de impuestos, y en este caso estos instrumentos hacen referencia a la estructura de la sociedad (1), y veremos concretamente como las GAFAM emplean dichos instrumentos (2). También, para hacer frente a tales planificaciones fiscales, veremos el papel que juega la Comisión Europea, y las eventuales sanciones atribuibles (3).

Empecemos por los instrumentos empleados para la planificación fiscal.

1. LOS INSTRUMENTOS DE RELEVANCIA

Hemos introducido la noción de planificación fiscal internacional en la parte I de nuestro estudio, y a continuación, nos referiremos a algunos de los instrumentos que suelen ser empleados en esta.

Una de las primeras decisiones a tomar a la hora de invertir en otra jurisdicción es la de la forma jurídica a elegir para establecerse siendo muy común hacerlo a través de una sucursal o una filial. la elección entre una u otra forma de inversión no es una cuestión y no es inocua desde el punto de vista fiscal.

La principal diferencia entre esas figuras radica en que las filiales poseen personalidad jurídica propia mientras que las sucursales constituyen una representación permanente de la matriz en el país de localización de la inversión. Como consecuencia, en el caso de las sucursales, sus resultados se integran en las cuentas de la sociedad matriz. En cambio, en el caso de las filiales los resultados no se integrarán con los de la matriz en tanto no se distribuyen dividendos.

La opción entre filial y sucursal también influye en términos de limitación de responsabilidad de la matriz, de la posibilidad de aplicar los regímenes de consolidación fiscal, por ejemplo.

1.1. La sociedad holding

Las sociedades *holding* son aquellas cuya principal actividad consiste en la gestión de participaciones en otras entidades²⁴.

Para saber si es conveniente utilizar una sociedad *holding* tendrán que tenerse en cuenta aspectos como la tributación efectiva en el país de residencia de la sociedad *holding*, las retenciones a pagos de dividendos e intereses, la red de convenios de doble imposición del país en que se situará dicha sociedad y la posibilidad de beneficiarse de los mismos, temas de imposición indirecta y temas relativos al tratamiento de los intangibles. Es muy importante analizar si la jurisdicción en que se pretende localizar la sociedad *holding* prevé un régimen de *participation exemption* cómo se establece la tributación de la distribución de beneficios desde la *holding* o en su caso la fiscalidad de transmisión de la misma. La principal ventaja en materia fiscal en el país de destino, las sociedades *holding* suelen permitir un diferimiento de la tributación en el país de residencia, así como el aprovechamiento de regímenes de consolidación fiscal.

Las jurisdicciones clásicas en materia de sociedades *holding* son Holanda Luxemburgo Suiza Malta, Chipre, Suecia y Dinamarca

1.2. La sucursal, o sociedad financiera

Se establece una sucursal, sociedad que tiene como actividad exclusiva o principal la prestación de servicios financieros a las sociedades operativas del grupo²⁵. Esta suele situarse en un país con un régimen fiscal general de baja tributación o en un territorio en el que sea de aplicación un régimen especial al desarrollo de estas actividades, y genera un ahorro fiscal. Las jurisdicciones típicas para la localización de las sucursales son Irlanda, Luxemburgo, Holanda y Bélgica.

²⁴ Bootello V., Palacios J. y Pastoriza S., “Introducción a la planificación fiscal internacional”, *Fiscalidad Internacional (2)*, CEF (ed.), 5ª edición, p.1569-1570

²⁵ Bootello V., Palacios J. y Pastoriza S., “Introducción a la planificación fiscal internacional”, *Fiscalidad Internacional (2)*, CEF (ed.), 5ª edición, p1570-1571

1.3. La sociedad de royalties

Las sociedades de royalties son sociedades cuya actividad principal es la gestión y desarrollo de los intangibles de grupo (propiedad intelectual, marcas, patentes industriales, etcétera)²⁶.

La principal ventaja fiscal es la posible aplicación de un régimen especial de tributación de los ingresos por cesión de uso de la propiedad industrial, o la existencia de un sistema de amortización favorable de la propiedad industrial o intelectual. En este caso también suelen constituirse este tipo de sociedades en países con regímenes especiales de tributación de los ingresos y lo que se suele perseguir con estas estructuras es un diferimiento de la tributación o un ahorro definitivo.

Las jurisdicciones típicas de este tipo de sociedades son Irlanda, Holanda y Hungría. Pero España también últimamente se ha considerado como una jurisdicción atractiva en esta materia como consecuencia del nuevo régimen de *patent box* español del año 2008, así como el régimen foral específico del territorio foral del País Vasco más beneficioso.

1.4. La sociedad offshore

También se pueden utilizar los paraísos fiscales que tiene como principales características las de opacidad y anonimato.

Una creación de sociedades en los paraísos fiscales resulta muy fácil ya que solo basta con una simple llamada de teléfono y un coste inferior a 1000 € para que en dos días quede creada una sociedad offshore en un paraíso, y que ésta sea titular de una cuenta bancaria en otro país en la que se ingresan los importes que se quieren ocultar²⁷.

²⁶ Bootello V., Palacios J. y Pastoriza S., “Introducción a la planificación fiscal internacional”, *Fiscalidad Internacional* (2), CEF (ed.), 5ª edición, p.1571

²⁷ Pelaez Martos J.M. y Santolaya Blay M., “La utilización de los paraísos fiscales”, *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, CISS (ed.), 2018, p.315-321
“Paroles d’experts – Fraude et évasion fiscale : votre PI scrutée à la loupe ?” (<https://www.ieepi.org/paroles-dexperts-fraude-evasion-fiscale-pi-scrutee-a-loupe/>; última consulta 02/04/2020)

Las multinacionales suelen utilizar sus filiales constituidas en paraísos fiscales para trasladar artificialmente las bases imponibles generadas en los países en los que realmente operan, el que quedan sin gravamen o soportan uno mucho menor del que les correspondería.

1.5. El uso de la propiedad intelectual

Los elementos de propiedad intelectual constituyen otro instrumento de optimización fiscal. Así es, varios países han establecido un régimen que beneficia estos elementos²⁸. Además, estos elementos gozan de una facilidad de transmisión y de relocalización, que permite localizarle en los Estados que presentan un sistema fiscal más ventajoso al respecto.

Estos instrumentos son un elemento clave para la optimización fiscal de las multinacionales. Veremos a continuación como las GAFAM ponen en marcha su mecanismo empleando estos instrumentos. Para entender mejor cómo proceden, explicaremos en detalle el caso Google, y luego desarrollaremos los casos de Apple y Amazon que hicieron objeto de una investigación, y fueron condenados por la Comisión Europea.

2. LOS MONTAJES FISCALES DE LAS GAFAM

2.1. Caso Google: el sándwich holandés y el doble irlandés

El mecanismo puesto en marcha por Google para sus rentas al extranjero se basa en la explotación de una serie de fallas fiscales en distintos países. Consiste en mandar los beneficios a unas filiales que se encuentren en un país donde el tipo impositivo sea muy bajo, y declarar los gastos donde el tipo impuesto sea elevado, para reducir la base imponible. Este mecanismo aprovecha de las fallas existentes en cuanto a los precios de transferencia para

²⁸ Guilloux M., “Évasion fiscale : la France prête à faire des concessions pour trouver un accord avec Google” (<https://www.developpez.com/actu/151620/Evasion-fiscale-la-France-prete-a-faire-des-concessions-pour-trouver-un-accord-avec-Google-plutot-qu-entamer-un-long-proces/>; última consulta el 2/04/2020)

la propiedad intelectual, gracias en particular a los sistemas fiscales de los Bermudas, de Irlanda y de Holanda.

Estudiaremos a continuación el montaje fiscal elaborado por Google, con un ejemplo concreto²⁹.

2.1.1. *La creación de una filial en Irlanda*

En razón de la falta de información para el ejercicio de 2019, cogeremos las cifras del año 2014 para nuestra ilustración.

Google es una empresa estadounidense, y tiene una entidad “Google US Incorporated” basada en Mountain View, California (véase [Anexo 2](#)). Y su cifra de negocio registrado para el año 2014 era 66 miles de millones de dólares, y su beneficio mundial 14 miles de millones. El tipo de imposición en los Estados Unidos es progresivo (varía de 15% a 35%), y el tipo aplicable a la entidad sería de 35%.

Si Google solo tuviese una única entidad basada en los EEUU, el impuesto debido hubiese sido:

$35\% \times 14 \text{ miles de millones} = 4,9 \text{ miles de millones de dólares.}$

Sin embargo, la firma es internacional, y la mayor parte de sus beneficios está realizada fuera de los EEUU. Por consiguiente, Google podría abrir una filial en Europa, para asegurar una mejor gestión para sus clientes. De este modo, se constituyó “Google Ireland Limited” (véase [Anexo 3](#)), una sociedad de responsabilidad limitada, de derecho irlandés, en Dublín, donde adicionalmente, el tipo de impuestos es de 12,5%. Esta sociedad filial que constituirá el lugar de facturación de casi todas las operaciones ejercidas fuera de los EEUU (véase [Anexo 4](#)), y declaró que su beneficio era de 14 miles de millones, de los que 11 miles de millones se hubieran generado en Irlanda, y 3 miles de millones en los EEUU.

$35\% \times 3 \text{ miles de millones} = 1,05 \text{ miles de millones de dólares (debidos en EEUU)}$

$12,5\% \times 11 \text{ miles de millones} = 1,375 \text{ miles de millones de dólares (debidos en Irlanda)}$

O sea en total 2,425 miles de millones en vez de los 4,9 miles de millones iniciales. Es decir, una optimización fiscal de 50%.

²⁹ “Double irlandais et sandwich hollandais” (bbs-consultant.net/google-optimisation-fiscale)

2.1.2. *La creación de una sociedad holding en Bermuda*

La sociedad Google Ireland Holdings está basada en Bermuda, donde se autoriza la creación de una empresa dependiendo de las leyes fiscales de un otro Estado, con muy pocos gastos de creación y de mantenimiento, donde el tipo de impuestos de sociedades es de 0%. Google Ireland Holdings de Bermuda es declarada como poseedora de los derechos de propiedad intelectual de Google (véase *Anexo 3*), y se convierte en la empresa matriz de Google Ireland Limited, a la cual concede los derechos de explotación de la propiedad intelectual contra una cuota anual de un 72% de la cifra de negocios (véase *Anexo 5*).

$72\% \times 11 \text{ miles de millones} = 7,92 \text{ miles de millones de dólares}$

Así, Google Ireland Limited paga la cuota de 7,92 millones de dólares a la empresa matriz, por el uso de patentes, por lo que, la cifra de negocio cae a los 3,08 millones de dólares. En cuanto a su beneficio imponible, este cae a los 650 millones (véase *Anexo 5*), y la cuota de 7,92 miles de millones de dólares pagada a Bermuda debe estar gravado por Irlanda, ya que la transferencia se hace hacia un establecimiento de un territorio no cooperativo (ETNC).

Entonces:

$35\% \times 3 \text{ miles de millones} = 1,05 \text{ miles de millones de dólares (debidos a los EEUU)}$

$12\% \times 650 \text{ millones} = 78 \text{ millones de dólares (debidos a Irlanda por los beneficios)}$

$12\% \times 7,92 \text{ miles de millones} = 950 \text{ millones de dólares (debidos a Irlanda como cuota)}$

$0\% \text{ de } 7,92 \text{ miles de millones} = 0 \text{ dólar (en Bermuda)}$

O sea 2,03 miles de millones de dólares debidos, en vez de los 4,9 iniciales.

Además, para escapar al impuesto sobre la cuota, hay que recurrir al “sándwich holandés”.

2.1.3. *La creación de una sociedad holding en Holanda*

La Hacienda Tributaria impone las cuotas de *royalties* que se pagan fuera del territorio europeo, sin embargo, no impone las que se ejercen en el territorio europeo. Cuando el gobierno de Holanda autoriza la transferencia de cuotas fuera de su territorio, sin que se aplique ningún

impuesto. Es por esta razón que Google ha creado la empresa “Netherlands Holdings BV”. Entonces, basta con interponer la *holding* holandesa entre las dos sociedades irlandesas (de las cuales una se encuentra fuera de europa), que recibirá los 7,9 miles de millones de dólares de Google Ireland Limited, para transferir los 99,8% a Google Ireland Holding. En cuanto a la comisión del 0,2% de la sociedad holandesa, esta estará legalmente declarada a la Hacienda Tributaria de Holanda, que gravará su beneficio (véase Anexo 5).

Entonces:

35% x 3 miles de millones = 1,05 miles de millones de dólares (debidos a los EEUU)
12% x 650 millones = 78 millones de dólares (debidos a Irlanda por los beneficios)
0,2% x 7,92 miles de millones = 15,8 millones de dólares debidos a la *holding* holandesa
0% de 7,90 miles de millones = 0 dólar (en Bermuda)

O sea en total: 1,75 miles de millones de dólares de impuestos, en vez de los 4,9 miles de millones iniciales.

Pero, la parte más importante de los beneficios se ve retenido en Bermuda, al esperar la repatriación a los EEUU. Si el beneficio se repatriase, el tipo de 35% de imposición estará aplicada:

35% x 7,92 miles de millones = 2,77 miles de millones de dólares

Entonces:

35% x 10,9 miles de millones = 3,81 miles de millones de dólares (debidos a los EEUU)
12% x 650 millones = 78 millones de dólares (debidos a Irlanda por los beneficios)
0,2% x 7,92 miles de millones = 15,8 millones de dólares debidos a la *holding* holandesa
0% x 7,90 miles de millones = 0 dólar (en Bermuda)

O sea, en este caso, serian en total 3,88 miles de millones de dólares en vez de los 4,9 iniciales.

Sin embargo, esto no es así: los EEUU solo aplican un tipo de 5% de los beneficios repatriados del extranjero.

Entonces:

35% x 3 miles de millones + 5% x 7,92 miles de millones = 1,45 miles de millones de dólares
(debidos a los EEUU)
12% x 650 millones = 78 millones de dólares (debidos a Irlanda por los beneficios)

0,2% x 7,92 miles de millones = 15,8 millones de dólares debidos a la *holding* holandesa
0% de 7,90 miles de millones = 0 dólar (en Bermuda)

O sea en total, 1,51 miles de millones de dólares de imposición, en vez de los 4,9 iniciales.
Es decir, una optimización fiscal de 3,39 miles de millones de dólares (véase [Anexo 6](#)).

Como lo hemos podido ver, Google emplea varias técnicas de optimización fiscal, aprovechándose de las regulaciones internas, que al nivel mundial dejan aparecer las fallas fiscales. De esta forma, Google hizo transitar 10,7 miles de millones de euros entre sus filiales de Bermudas y de Holanda, para el año 2014. La Hacienda Pública habría percibido unos 2,4 millones de euros sobre las rentas, o sea los 0,2% que se corresponden con la comisión imponible.

Sin embargo, Google declaró que iba a cambiar la estructura del grupo, desmantelando su sociedad en Bermudas, para concentrar su implementación en Irlanda, a partir de 2019. Tiene por objetivo adecuar la estructura con las normas de la OCDE, pero, sobre todo, hacer buena figura en la escena internacional, ya que el montante del dinero desviado en Bermudas hizo mucha polémica.

2.2. Caso Apple

En cuanto a Apple, el grupo también, como Google, tiene una sociedad matriz, Apple Inc., situada en los EEUU, y dos filiales en Europa (véase [Anexo 7](#)), y hace igualmente uso del método de la cesión de los derechos de propiedad intelectual (véase [Anexo 8](#)), en cambio de pagos anuales (véase Anexo 9), que servirán para reducir las bases imponibles de las filiales situadas en Irlanda. Además, las sociedades irlandesas gozan del sistema de los *tax rulings*, sistema que estudiaremos en la parte 3.2 de nuestro desarrollo. Otra certidumbre, es el hecho de que una de las filiales también disminuye su base imponible afectando la mayoría de sus beneficios a otra sede, que no paga impuestos. Lo veremos a continuación.

2.2.1. Estructura fiscal de Apple en Europa

Apple Sales International y Apple Operations Europe son dos sociedades de derecho irlandés, detenidas al 100% por el grupo Apple, controlado por la sociedad americana Apple Inc (véase Anexo 7). Esas dos primeras entidades gozan de los derechos de utilización de la propiedad intelectual de Apple, para vender y producir los productos Apple, fuera de América del Norte, y de América del Sur, en el contexto de un “acuerdo de participación en los gastos” con Apple Inc.

Este acuerdo prevé que Apple Sales International y Apple Operations Europe efectúen unos pagos anuales a Apple en los Estados Unidos, para financiar las acciones de investigación y desarrollo llevadas a cabo en nombre de las sociedades irlandesas en los Estados Unidos (véase Anexo 8).

Esos pagos se elevaron a 2 miles de millones de dólares aproximadamente, en 2011. Esos gastos, principalmente soportados por Apple Sales International, han contribuido al financiamiento de más de la mitad de la totalidad de los esfuerzos de búsqueda desarrollados por el grupo Apple en los Estados Unidos, para desarrollar su propiedad intelectual en el mundo. Los gastos se deducen de los beneficios registrados por Apple Sales International y Apple Operations Europe en Irlanda, cada año, de conformidad con las normas aplicables. Los beneficios impositivos de Apple Sales International y de Apple Operations Europe en Irlanda están determinados por un *ruling* fiscal emitido por Irlanda en 1991, reemplazado por un segundo *ruling* semejante, en 2017. Este último ha dejado de aplicarse cuando Apple Sales International y Apple Operations Europe han modificado sus estructuras en 2015³⁰.

2.2.2. Apple Sales International

Apple Sales International se encarga de comprar los productos de Apple a unos fabricantes de equipos por todo el mundo, y venderlos en Europa (también en el Medio Oriente, África y la India), de tal manera que los clientes compraban contractualmente los productos a Apple Sales International en Irlanda, en vez de comprarlos en las tiendas en las que se les

³⁰ “Ayuda estatal : Irlanda otorga ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor hasta de 13 000 millones EUR”, 2016 (ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 25/03/2020)

vendía físicamente. De este modo, Apple registraba todas las ventas, y los beneficios generados por estas, directamente en Irlanda (véase *Anexo 9*).

Los dos *rulings* fiscales emitidos por Irlanda trataban la participación interna de esos beneficios, en el seno de Apple Sales International, en vez de la organización más amplia de las actividades de venta de Apple en Europa. De hecho, prevían una participación de los beneficios a fines fiscales en Irlanda. Pues, según el método convenido, la mayoría de los beneficios estaban afectados en interno, a una sede de Apple Sales International, situado fuera de Irlanda. Esta sede no estaba situada en ningún país, no empleaba ningún asalariado, ni tenía ningún local. Sus actividades se limitaban a unas reuniones ocasionales de consejo de administración. Solamente una fracción de los beneficios de Apple Sales International estaban afectados a su entidad irlandesa, y sujeta al impuesto en Irlanda. La gran mayoría restante de los beneficios estaban afectados a la sede, donde escapaban del impuesto (véase *Anexo 10*).

En consecuencia, sólo un porcentaje muy bajo de los beneficios de Apple Sales International estaban gravados en Irlanda, el resto no estaba gravado por ninguna parte. En 2011, por ejemplo, Apple Sales International ha registrado unos beneficios de 16 miles de millones de euros, pero, con el *ruling* fiscal, solo 50 millones de euros han podido considerarse como imposables en Irlanda, y así 15,95 miles de millones de euros de beneficio eludieron al impuesto (véase *Anexo 11*).

Apple Sales International ha pagado menos de 10 millones de euros como impuesto sobre sociedades en Irlanda en 2011, lo cual representaba un tipo de imposición efectivo de 0,05% sobre sus beneficios anuales totales. Durante los siguientes años, los beneficios registrados por Apple Sales International han seguido aumentando, salvo los beneficios considerados como imposables en Irlanda en términos del *ruling* fiscal. Este tipo de imposición efectivo disminuyó para alcanzar los 0,005% en 2014.

2.2.3. *Apple Operations Europe*

Sobre la base de los *rulings* fiscales mencionados, Apple Operations Europe ha beneficiado de un régimen fiscal similar, durante el mismo periodo. La sociedad se encargaba de la fabricación de ciertas gamas de ordenadores por el grupo Apple. La mayoría de los

beneficios de esta sociedad también estaba afectada en interno a su sede, y tampoco se encontraba gravada por ninguna parte.

2.3. Caso Amazon

En cuanto a la estructura del grupo Amazon, también funciona con una sociedad matriz, que se encuentra en los EEUU, y una *holding* y una sociedad de explotación en el Luxemburgo (véase *Anexo 12*): Amazon Europe Holding Technologies y Amazon EU. Se tratan de dos sociedades de derecho luxemburgo detenidas al 100% por el grupo Amazon y controladas por la sociedad matriz establecida en los Estados Unidos, Amazon.com, Inc³¹.

Veremos a continuación como el grupo consigue disminuir su carga tributaria gracias a su estructura.

2.3.1. Amazon EU (la sociedad de explotación)

Amazon EU explota las actividades de venta al detalle de Amazon en toda Europa (véase *Anexo 14*). En 2014, contaba con más de 500 asalariados, que seleccionaban las mercancías para vender en los sitios web de Amazon en Europa, las compraban a los fabricantes y gestionaban las ventas en línea de los productos y su entrega a los clientes.

Amazon ha estructurado sus ventas en Europa de tal manera que los clientes que compraban sus productos en cualquier sitio web de Europa, le compraban contractualmente a la sociedad de explotación al Luxemburgo. Amazon podría así registrar al Luxemburgo la totalidad de sus ventas realizadas en Europa, tal como los beneficios que generaban³².

2.3.2. Amazon Europe Holding Technologies (la sociedad holding)

³¹ Id.

³² Id.

Amazon Europe Holding es una sociedad comanditaria simple, que no tiene ni empleados ni locales, ni actividades comerciales. La sociedad holding hace oficio de intermediaria entre la sociedad de explotación y Amazon en los EEUU. Posee ciertos derechos de propiedad intelectual para Europa, tras haber contraído un acuerdo de participación en los gastos con Amazon en los EEUU. La sociedad holding en si no procede a ningún uso activo de esta propiedad intelectual. Aprueba simplemente una patente exclusiva sobre esta propiedad intelectual a la sociedad de explotación, que la utiliza para explotar las actividades de venta al detalle de Amazon en Europa.

El acuerdo de participación en los gastos prevé que la sociedad holding efectúa los pagos anuales en favor de Amazon en los EEUU, para contribuir a los gastos de investigación y desarrollo de la propiedad intelectual (véase *Anexo 13*).

Según el derecho fiscal general luxemburgo, la sociedad de explotación se sujeta al impuesto sobre sociedades del Luxemburgo, lo cual no es el caso de la sociedad holding, en razón de su forma jurídica, o sea una sociedad comanditaria simple. Los beneficios registrados por la sociedad holding solo están gravados al nivel de sus socios, no al nivel de la sociedad holding misma. Los socios de la sociedad holding se sitúan en los Estados Unidos, y la imposición de sus beneficios difiere³³(véase *Anexo 15*).

Como ya lo hemos dicho previamente, la falta de armonización del sistema fiscal al nivel europeo y mundial es un terreno propicio a estos tipos de conductas. Además, la soberanía en materia de fiscalidad impide cualquier control de este tipo, de modo a que los Estados solo pueden ejercer un control de oficio cuando una conducta sospechosa ocurriese dentro de su territorio.

A pesar de no haber un control establecido para estas conductas, parece que la Comisión Europea encontró un medio de controlar ciertas actividades de las multinacionales, siempre quedándose dentro de los límites de su competencia.

Estudiaremos a continuación como la Comisión Europea ejerce su control.

³³ Id.

3. LAS AYUDAS DE ESTADO: UN CONTROL INDIRECTO DE LA COMISION EUROPEA

3.1.Las ayudas de Estado

Los Estados Miembro tienen la posibilidad de apoyar las empresas con los fondos públicos, y esta ayuda otorga al beneficiario una ventaja desleal sobre los mismos sectores en los demás países de la UE. De esta forma, distorsiona la competencia y falsea los intercambios comerciales.

La Comisión tiene el rol de impedir estas situaciones, autorizando las ayudas de Estado solamente cuando sirven efectivamente el interés público, o sea, cuando benefician a la sociedad o a la economía en su conjunto³⁴.

El TFUE regula las ayudas de Estado, y en su artículo 107, establece la incompatibilidad de ciertas ayudas estatales con el mercado interior: “en medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados Miembro, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquiera forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Así, para poder considerar la ayuda como contraria al mercado interior, y prohibirla, han de darse tres condiciones: la selectividad, el falseamiento de la competencia, y la afectación a los intercambios comerciales entre Estados Miembros.

Las ayudas de Estado pueden ser de naturaleza fiscal, y el Código de conducta permite controlar que los Estados no utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de ventajas o beneficios fiscales, y fortalece la aplicación de las reglas del tratado sobre ayudas atribuyéndolas una función importante para conseguir erradicar las medidas de competencia fiscal perjudicial.

De esta forma, la Comisión ejerce un control de las ayudas estatales, averiguando si se dan los tres criterios mencionados. Este control ejercido se considera como una forma de armonización fiscal negativa y sobre todo una forma de control de los incentivos fiscales nacionales. El TJUE entiende que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, y que la expresión

³⁴ Dos Santos C., “Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne”, *Revue Internationale de Droit Economique*, 2004, p.9-45

“bajo cualquier forma” empleada por el tratado para establecer la prohibición general de ayudas de Estado, incluye la ayuda fiscal.

Mientras que la armonización fiscal positiva constituye un fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, por la dificultad de lograr la unanimidad, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales ha sido tan decidida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad empresarial europea.

Finalmente, como lo sabemos, las ayudas de Estado pueden provocar una competencia fiscal nociva. Por lo tanto, su recuperación permite restablecer la competencia efectiva.

Estudiaremos a continuación este supuesto.

3.2. El *tax ruling* o rescripto fiscal

El *tax ruling* es una tomada de posición formal por parte de la administración fiscal, interrogada por un contribuyente. Cuando se interroga en cuanto a la fiscalidad aplicable a una situación en concreto, el procedimiento del *tax ruling* permite obtener una respuesta precisa y definitiva, oponible a la administración, incluso en el caso de que la solución dada fuera contraria a la ley.

Así, el *ruling* fiscal es una práctica que permite a las empresas interrogar a la administración fiscal, para obtener una decisión anticipada del impuesto al que estarán sometidas.

El procedimiento empleado por las multinacionales es el siguiente³⁵:

En primer lugar, se contacta con unos especialistas de la optimización fiscal: Una multinacional importante, como Apple o Amazon, quiere saber qué tipo de imposición se le aplicaría en el caso de que abriera una sociedad en el Estado en cuestión (en general en el Luxemburgo, o en Irlanda), en el que se centralizarían los beneficios realizados en otros países. Esta operación puede establecerse de manera interna a la empresa, o bien por el intermedio de un despacho de abogados (en general se dirigen a uno de los mejores de la auditoría: PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young, o Deloitte).

³⁵ Février R., “LuxLeaks: le “tax ruling”, comment ça marche?”, 2014 (nouvelobs.com/economie/20141106.OBS4335/luxleaks-le-tax-ruling-comment-ca-marche.html; última consulta 27/03/2020).

Luego, se propone un acuerdo: Los expertos de la optimización fiscal establecen los medios por los que la multinacional podría minimizar sus impuestos. Por ejemplo, la multinacional podría repartir su beneficio imponible entre sus filiales localizadas en distintos países, o repartir su base de ingresos imponibles, etc. Los expertos acaban estableciendo un tipo de imposición, que será propuesto a la administración fiscal del Estado en cuestión, con el objetivo de que fuera lo más bajo posible.

Finalmente, el Estado aprueba el acuerdo: Para que la propuesta de la auditoría se convierta en un acuerdo fiscal secreto, el *tax ruling*, la Agencia Tributaria tiene que confirmar su legalidad.

En este caso, el acuerdo tiene una duración de 5 años, y podrá quedarse secreto.

Los *tax rulings* son una forma de ayudas estatales, y como lo mencionamos antes, la Comisión Europea ejerce una actuación de control en la materia, para el restablecimiento de la competencia cuando se haya vulnerado. Por consiguiente, la Comisión actúa de forma indirecta en la competencia fiscal de los Estados Miembro, mediante el tema de la competencia en el mercado interior.

Este método ha sido empleado en particular en los casos de Apple y Amazon. La Comisión Europea ha abierto las investigaciones, y emitió las sentencias respectivas.

Analizaremos a continuación las apreciaciones de la Comisión.

4. LAS GAFAM: OBJETO DE INVESTIGACION POR LA COMISION EUROPEA

La Comisión Europea, para cumplir con su rol de control sobre la competencia, abrió 2 investigaciones muy pertinentes, en cuanto a las estructuras empleadas por Apple y Amazon, y el uso de los *tax rulings*. Estudiaremos a continuación sus investigaciones y decisiones al respecto.

4.1. El caso Apple

La Comisión Europea decidió investigar sobre la legalidad del sistema fiscal que Irlanda aplica a Apple, estimando que este tenía un resultado distorsionante de la competencia en el mercado común.

Dentro de este contexto, la investigación de la Comisión Europea ha concluido que Irlanda le había acordado a Apple unas ventajas fiscales ilegales, lo cual le permitió pagar mucho menos impuestos comparando con las demás sociedades, durante varios años.

Este trato selectivo consistió en aplicar a Apple un tipo impositivo sobre sociedades de 1% sobre sus beneficios europeos en 2003, tipo que ha disminuido al 0,005% en 2014.

Tras una investigación profundizada en materia de ayudas fiscales, abierta en junio 2014, la Comisión Europea concluyó que dos *rulings* fiscales emitidos por Irlanda en favor de Apple habían substancial y artificialmente reducido la cuantía de impuesto pagado por Apple en Irlanda desde 1991. Los *rulings* habían previsto un método de cálculo de los beneficios imponibles para dos sociedades de derecho irlandés (Apple Sales International y Apple Operations Europe) que no se correspondía con la realidad económica. La casi totalidad de los beneficios de venta registrados por las dos sociedades estaban afectas a una sede.

Sin embargo, la Comisión demostró que la sede no existía efectivamente, y que no hubiesen podido generar tales beneficios. Ni siquiera tenía la capacidad operacional de ejercer, ni de gestionar la actividad de distribución, ni ninguna actividad concreta en la materia. Pues, no tiene ningún empleado ni tampoco local propio, y las únicas actividades pudiendo estar afectadas a la sede son las decisiones limitadas tomadas por sus directores en cuanto a la participación de los dividendos, la gestión de la tesorería etc. Estas actividades han generado beneficios bajo la forma de intereses que constituyen los únicos beneficios pudiendo ser atribuido a la sede. Esos beneficios afectados a las sedes no eran sujetos al impuesto en ningún país, gracias a las disposiciones específicas del derecho irlandés (que ya no están en vigor). La rama irlandesa de Apple Sales International es la única en tener la capacidad de generar ingresos comerciales, que provienen de la distribución de productos Apple.

Sobre esta base, la Comisión concluyó que los *rulings* fiscales emitidos por Irlanda habían previsto una afectación artificial de los beneficios de venta de Apple Sales International y de Apple Operations Europe a su sede, donde los beneficios no estaban impuestos.

En consecuencia, los beneficios de venta de Apple Sales International deberían haber sido registrados por la rama irlandesa, y estar gravados en Irlanda. Además, el trato fiscal acordado

por Irlanda le permitió a Apple evitar los impuestos sobre la casi totalidad de los beneficios generados por las ventas de productos Apple, en el mercado único de la UE. Esto se debe a la decisión de Apple de gravar sus ventas en Irlanda, en vez de gravarlas en los países donde se venden los productos.

En consecuencia, los *rulings* fiscales han permitido a Apple de pagar mucho menos impuestos comparando con las demás sociedades, lo cual es ilegal en materia de competencia³⁶.

4.2. El caso Amazon

El objeto de la investigación abierta en cuanto a Amazon porta sobre una decisión fiscal anticipativa adoptada por Luxemburgo en favor de Amazon en 2003, y reconducida en 2011³⁷. Esta decisión previa un método de cálculo de la base imponible de la sociedad de explotación. Indirectamente, analizaba también un método de cálculo de los pagos anuales realizados por la sociedad de explotación en favor de la sociedad holding para los derechos sobre propiedad intelectual de Amazon, derechos utilizados únicamente por la sociedad de explotación. Esos pagos sobrepasaban 90% de los beneficios de explotación de la sociedad de explotación. Eran 1,5 veces superiores a lo que la sociedad holding tenía que pagar a Amazon EEUU, en el contexto del acuerdo de participación en los gastos.

Al término de su investigación en materia de ayudas estatales, la Comisión llegó a la conclusión de que la decisión fiscal anticipativa de Luxemburgo ha aprobado un método de cálculo de beneficios imponibles realizados por Amazon en Luxemburgo sin ninguna justificación. En particular, el nivel de regalías (*royalties*) versado por la sociedad de explotación a la sociedad holding era excesivo, y no se correspondía con la realidad económica.

La sociedad de explotación era la única entidad que tomaba las decisiones y que ejercía las actividades de venta al detalle de Amazon Europe. Su personal seleccionaba las mercancías a vender, las compraba a los fabricantes y gestionaba la venta en línea de productos y su entrega al consumidor. La sociedad de explotación adaptaba la tecnología y el programa de

³⁶ “Ayuda estatal : Irlanda otorgo ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor hasta de 13 000 millones EUR”, 2016 (ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 25/03/2020)

³⁷ “Aides d’Etat: la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d’environ 250 millions d’euros”, 2017 (ec.europa.eu/luxembourg/news/aides-détat-la-commission-considère-que-le-luxembourg-accordé-à-amazon-des-avantages-fiscaux_fr; última consulta 25/03/2020)

ordenadores utilizados por la plataforma de comercio electrónico de Amazon en Europa, y realizaba inversiones en materia de marketing, y recolectaba los datos de los clientes. Entonces, gestiona los derechos de propiedad intelectual que les habían sido cedidos bajo patente, y les añadía un valor.

La sociedad holding era una coquilla vacía que trasladaba simplemente los derechos de propiedad intelectual a la sociedad de explotación, que a su vez las utilizaba exclusivamente. La sociedad holding no se ocupaba de la gestión, ni del desarrollo o utilización de la propiedad intelectual en cuestión. No ejercía ni podía ejercer de ningún modo alguna actividad de naturaleza a justificar el nivel de regalías (royalties) que percibía³⁸.

En sus apreciaciones, la Comisión Europea prueba y afirma que las estructuras de estas multinacionales no se corresponden con la causa real que pretenden llevar a cabo. Así, demuestra su mala fe.

Sin embargo, la Comisión se contenta con estas afirmaciones, ya que no puede imponer sanciones. Solo hace público su apreciación y su desaprobación en cuanto a la práctica ejercida; y su único ángulo de actuación es, como lo hemos dicho anteriormente, el ángulo de la competencia.

Además, con la consideración de estas ayudas de Estado como ilegales, podemos considerar que los Estados (en particular Irlanda y el Luxemburgo) intervienen en la optimización fiscal de las multinacionales, y las ayudan, en vez de controlarlas, como otros Estados quisieran hacerlo.

A continuación, estudiaremos las sanciones que se pueden aplicar a las GAFAM, por sus prácticas de optimización fiscal. Se tratan de sanciones indirectas, ya que, los únicos capacitados en controlar la fiscalidad son los Estados soberanos, dentro de su territorio.

4.3. Las sanciones indirectas

³⁸ “Aides d’Etat: la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d’environ 250 millions d’euros”, 2017 (ec.europa.eu/luxembourg/news/aides-d-etat-la-commission-considere-que-le-luxembourg-accorde-a-amazon-des-avantages-fiscaux_fr; última consulta 25/03/2020)

4.3.1. *Las sentencias de recuperación*

Como lo hemos visto en el punto anterior, la Comisión Europea está capacitada para abrir investigaciones sobre los *rulings* fiscales otorgados por los Estados Miembro en beneficio de las empresas.

En principio, las normas de la UE en materia de ayudas estatales requieren que las ayudas estatales incompatibles con el mercado interior sean recuperadas para eliminar la distorsión de la competencia generada. Sin embargo, no prevén multas, y la recuperación no penaliza la sociedad en causa. Esta recuperación sirve simplemente a restablecer la igualdad de trato con las demás sociedades.

Para Apple, la Comisión Europea estableció en su decisión el método de cálculo del valor de la ventaja concurrencial indebida por la que gozaba Apple. En particular, Irlanda debe afectar a cada rama todos los beneficios generados por las ventas que había sido afectadas a la sede de Apple Sales International y de Apple Operations Europe, y aplicar el impuesto ordinario irlandés sobre los beneficios de las dos sociedades, en vez de aplicar un tipo ventajoso.

La Comisión solo puede ordenar la recuperación de una ayuda Estatal ilegal sobre un periodo de diez años precediendo su primera solicitud, o sea en 2013. Irlanda debe recuperar los impuestos impagados para el periodo empezando en 2003, o sea 13 miles de millones de euros, más los intereses. La cuantía de impuestos impagados a recuperar por las autoridades irlandesas estaría reducida si más países exigieran de Apple que pague más impuestos sobre los beneficios registrados por Apple Sales International y Apple Operations Europe para este periodo.

4.3.2. *La publicidad de las empresas que practican la evasión fiscal, el “name and shame”*

La publicidad de las empresas que proceden a estas prácticas puede ser un medio indirecto para sancionarlos, si los consumidores deciden privilegiar las sociedades que respetan sus deberes fiscales.³⁹

³⁹ Barbé V. “Droit fiscal international des entreprises, les sanctions indirectes contre les évadés fiscaux”, *Droit Fiscal international, Gualino (ed.), 2018, p.126.*

a. Publicidad de los *rulings* fiscales

Tras la polémica *LuxLeaks*, la UE concluyó un acuerdo político durante el Consejo ECOFIN del 6 de octubre de 2015 relativo a la transparencia de los *rulings* otorgados a las multinacionales. Estos deberán ser automáticamente comunicados entre las administraciones fiscales de los países europeos, y los Estados Miembro también podrán pedir aclaraciones sobre un *ruling* en particular.

Sin embargo, esta publicidad solo puede tener efectos sobre la reputación de las multinacionales. No tienen efectos jurídicos en derecho de la Unión. La Comisión Europea solo puede sancionar las empresas que se hayan beneficiado con una decisión fiscal anticipada desde la perspectiva de las ayudas de Estado.

Y según una encuesta que he podido llevar a cabo gracias a la red de Instagram, 61% de los participantes a la encuesta estiman que el proceso de “*name and shame*” empaña a la reputación de la empresa. Sin embargo, el 56% afirma que este proceso no les fomenta a limitar el uso de las plataformas, y unos consideran que “estas plataformas son esenciales a su cotidiano”, que “permanecen siendo las más eficientes”, que “nos gusta lo fácil y barato”, o también que “no se sienten directamente afectados”.

b. Publicidad de la partición de la actividad económica de las empresas

Uno de los objetivos del proyecto BEPS consiste en aumentar la transparencia, mejorando las normas que rigen la documentación de los precios de transferencia (transferencia de bienes o de activos a una empresa asociada). Este proyecto se desarrolló en particular gracias al formulario de declaración país por país, el *Country By Country Reporting* (CBCR), que tiene que ser comunicado a las administraciones fiscales, y en el que las empresas multinacionales deben indicar la cuantía de los ingresos, de los beneficios, y de los impuestos pagados. Las multinacionales cuya cifra de negocios fuera superior a 750 millones de euros, como las GAFAM), tendrán que presentar una declaración país por país en su Estado de residencia para los ejercicios a partir de 2016.

c. Sanción de los despachos de optimización

A falta de poder sancionar a los autores de las conductas de optimización fiscal, es posible aplicar una eventual sanción a los despachos expertos en optimización fiscal. Este dispositivo ha sido propuesto por Theresa May en Reino Unido: una sociedad o persona inculpada podría estar sancionada con una multa que puede constituir hasta el 100% de la cuantía defraudada⁴⁰. Estas multas podrían aplicarse a los creadores del mecanismo de evasión fiscal, a los consejeros independientes que las comercializan, y a los abogados y banqueros que facilitan su puesta en marcha.

En Francia, este dispositivo también había sido adoptado, sin embargo, el *Conseil Constitutionnel* considero que la definición⁴¹ de “esquema de optimización fiscal” era demasiado imprecisa, y que era contraria al principio de inteligibilidad de la ley, y a la libertad de emprender. El dispositivo que había previsto el legislador imponía la obligación a toda persona comercializando, o poniendo en marcha un “esquema de optimización fiscal” de declararlo a la administración, antes de su comercialización.

d. La presión diplomática

La presión diplomática internacional puede llegar a tener un impacto importante, como en el caso de Suiza, que tuvo que comenzar a hacer caer el secreto bancario. Los trabajos de la OCDE contra los paraísos fiscales y las reuniones del G20 han particularmente influenciado Suiza, que adoptó nuevos tratados de conformidad con la norma de la OCDE, sobre el intercambio de informaciones (artículo 26). Esta disposición pone fin al secreto bancario para los contribuyentes designados nominativamente. También Suiza se comprometió a proceder al intercambio automático de informaciones con los demás Estados, después de las incitaciones de la OCDE y de la UE⁴².

⁴⁰ Barbé V. “Droit fiscal international des entreprises, les sanctions indirectes contre les évadés fiscaux”, *Droit Fiscal international*, Gualino (ed.), 2018, p.125

⁴¹ Cons. const., 29 déc. 2013, n°2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*.

⁴² Barbé V. “Droit fiscal international des entreprises, les sanctions indirectes contre les évadés fiscaux”, *Droit Fiscal international*, Gualino (ed.), 2018, p.129

CONCLUSIONES:

A lo largo de nuestro estudio, hemos visto la dificultad de los Estados Miembro de gravar las actividades generadas por las GAFAM, que se benefician con la falta de armonización de los sistemas fiscales para obtener las optimizaciones mencionadas. Esto es particularmente porque los dispositivos fiscales actuales de los Estados no están adaptados para la economía numérica, particularmente en razón de que no toman en cuenta la creación de valor de esta nueva economía de mercado.

Como bien lo hemos visto con los ejemplos de Google, Apple y Amazon, cuando una empresa establecida en un territorio ejerce toda o parte de su actividad en algún otro país, por el intermediario de un establecimiento permanente, se convierte en contribuyente en este otro país sobre los beneficios generados por su actividad en el territorio.

El criterio de establecimiento permanente tal como lo define la ley es físico, lo cual dificulta particularmente la imposición de las GAFAM, y cuando los Estados intentan alegar que estas deberían de pagar los impuestos en su territorio, los Tribunales lo deniegan. Así es, el 12 de julio 2017, el Tribunal Administrativo de Paris ha denegado la demanda de Francia⁴³, en la que exigía que Google le pagase 1,1115 miles de millones de euros, como concepto de recuperación fiscal. El Tribunal estimó que Google Ireland Limited, la filial que se localiza en Irlanda, no disponía de ningún establecimiento permanente en Francia, condición necesaria para que el grupo pagase los impuestos en el territorio. Sin embargo, hoy en día una empresa ya no tiene la necesidad de estar presente físicamente en un país para producir un valor y generar beneficios. Por aquella razón, la noción de establecimiento permanente debe evolucionar para adaptarse a la economía de mercado y a la economía numérica⁴⁴.

De este modo, para hacer frente a los mecanismos fiscales de las GAFAM, la UE y la OCDE invitaron a los Estados a pensar un nuevo concepto virtual del establecimiento permanente que englobaría todos los actores de la tecnología. Con este nuevo concepto establecimiento permanente virtual, no se grabarían los beneficios al lugar del proveedor, sino al lugar del

⁴³ Guilloux M., “Évasion fiscale : la France prête à faire des concessions pour trouver un accord avec Google” (<https://www.developpement.com/actu/151620/Evasion-fiscale-la-France-prete-a-faire-des-concessions-pour-trouver-un-accord-avec-Google-plutot-qu-entamer-un-long-proces/>; última consulta el 2/04/2020)

⁴⁴ Perotte D. « La présence digitale, nouvelle arme anti-optimisation fiscale », *Les Echos*, 21 de marzo 2015

utilizador o del consumidor, ya que este último es una condición necesaria a la realización de los beneficios.

Entonces, la instauración de un tal concepto podría permitir que se limiten las optimizaciones fiscales. Sin embargo, como bien lo hemos visto, los procesos legales al respecto suelen ser muy largos, y particularmente difíciles de adoptar, ya que, una vez más, se debería obtener la unanimidad en materia fiscal, lo cual sigue siendo un verdadero obstáculo hoy en día.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS Y FUENTES DE INVESTIGACION

1. LEGISLACION

El Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), artículos 63, 110, 111, 113, 115
El Modelo de Convenio de la OCDE, artículo 5
El Código de Conducta, punto B
La Directiva 2011/16/UE
El proyecto de la Base Imponible Europea Consolidada (BICIS)
El proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)
La Directiva 2016/1164 Anti-Tax Avoidance

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia Cadbury Schweppes, 12 de septiembre 2006, C-196/04.
Cons. const., 29 déc. 2013, nº2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*.

3. OBRAS DOCTRINALES

Lasarte Álvarez J., “La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal”, en ARANZADI (ed.), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, 2014, p.72-82.

Graetz M.J., *The Original Intent” of US International Taxation*, en Faculty Scholarship Services, Vol. 46, 1997, p.1074.

Díaz-Faes J., Bharwani A. y Duran V., “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *Fiscalidad Internacional*, CEF (ed.), 5ª edición, p.1044-1047.

Barbé V., “Les sources matérielles du droit fiscal international, Le principe de territorialité de l’impôt”, *Droit fiscal international*, Gualino (ed.), 2018 p. 53-58; p.125; p.126; p.129

Carmona Fernández N., “Medidas antiabuso en los convenios de doble imposición”, *Fiscalidad Internacional (2)*, Serrano Anton F., en CEF (ed.), p.1067-1070

Bootello V., Palacios J. y Pastoriza S., “Introducción a la planificación fiscal internacional”, *Fiscalidad Internacional (2)*, CEF (ed.), 5ª edición, Serrano Anton F., p.1545-1548; p.1569-1570; p.1570-1571

Pelaez Martos J.M. y Santolaya Blay M., « Planificación fiscal de las multinacionales. Las medidas BEPS. », *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, Wolters Kluwer (ed.), 2018, p.315-321; p.351-359.

Dos Santos C., “Aides d’état, code de conduite et concurrence fiscale dans l’Union Européenne”, *Revue Internationale de Droit Economique*, 2004, p.9-45

4. RECURSOS DE INTERNET

Maitrot de La Motte A., “L’application du droit de l’Union Européenne en matière fiscale” 2 de abril 2019 (<https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/l-application-du-droit-de-l-union-europeenne-en-matiere-fiscale>)

Consejo de la Union Europea, Grupo “Codigo de Conducta” (fiscalidad de las empresas) ([Consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/](https://consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/))

Lastennet J., “Le projet d’assiette commune consolidée de l’impôt sur les sociétés (ACCIS)”, 2018 (touteleurope.eu/actualite/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis.html)

ATTAC France, 2020, « Taxation des multinationales : vers une réforme a minima » (blogs.mediapart.fr/attac-France/blog/140220/taxation-des-multinationales-vers-une-reforme-minima)

“Double irlandais et sandwich hollandais” (bbs-consultant.net/google-optimisation-fiscale)
“Ayuda estatal : Irlanda otorgo ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor hasta de 13 000 millones EUR”, 2016 (ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 25/03/2020)

“Aides d’Etat: la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d’environ 250 millions d’euros”, 2017 (ec.europa.eu/luxembourg/news/aides-d-etat-la-commission-considere-que-le-luxembourg-accorde-a-amazon-des-avantages-fiscaux_fr; última consulta 25/03/2020)

Février R., “LuxLeaks: le “tax ruling”, comment ça marche?”, 2014 (nouvelobs.com/economie/20141106.OBS4335/luxleaks-le-tax-ruling-comment-ca-marche.html; última consulta 27/03/2020).

“Ayuda estatal : Irlanda otorgo ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor hasta de 13 000 millones EUR”, 2016 (ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 25/03/2020)

“Aides d’Etat: la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d’environ 250 millions d’euros”, 2017 (ec.europa.eu/luxembourg/news/aides-d-etat-la-commission-considere-que-le-luxembourg-accorde-a-amazon-des-avantages-fiscaux_fr; última consulta 25/03/2020)

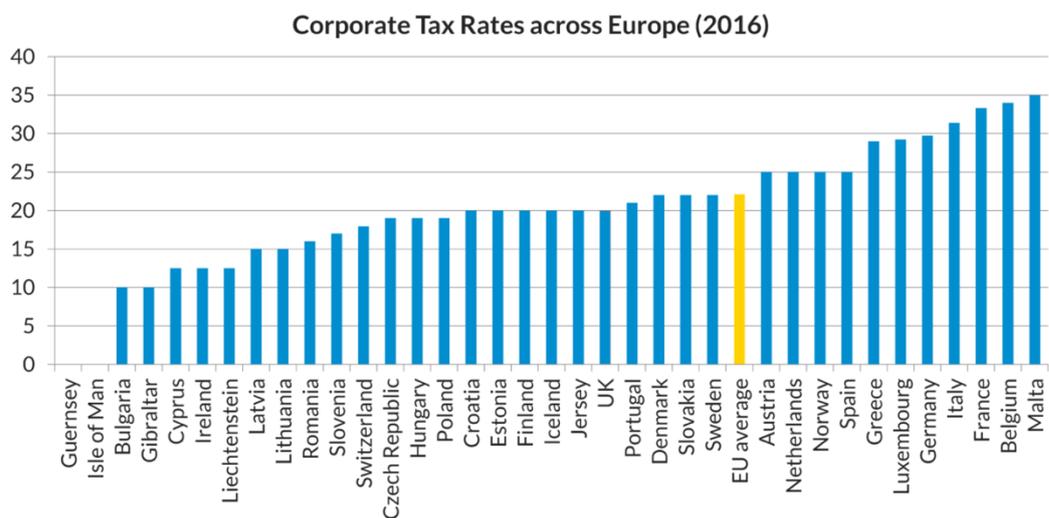
Perotte D. « La présence digitale, nouvelle arme anti-optimisation fiscale », *Les Echos*, 21 de marzo 2015

Guilloux M., “Évasion fiscale : la France prête à faire des concessions pour trouver un accord avec Google” (<https://www.developpez.com/actu/151620/Evasion-fiscale-la-France-prete-a-faire-des-concessions-pour-trouver-un-accord-avec-Google-plutot-qu-entamer-un-long-proces/>; ultima consulta el 2/04/2020)

“Paroles d’experts – Fraude et évasion fiscale : votre PI scrutée à la loupe ?” (<https://www.ieepi.org/paroles-dexperts-fraude-evasion-fiscale-pi-scrutee-a-loupe/>; ultima consulta 02/04/2020)

LISTA DE ANEXOS

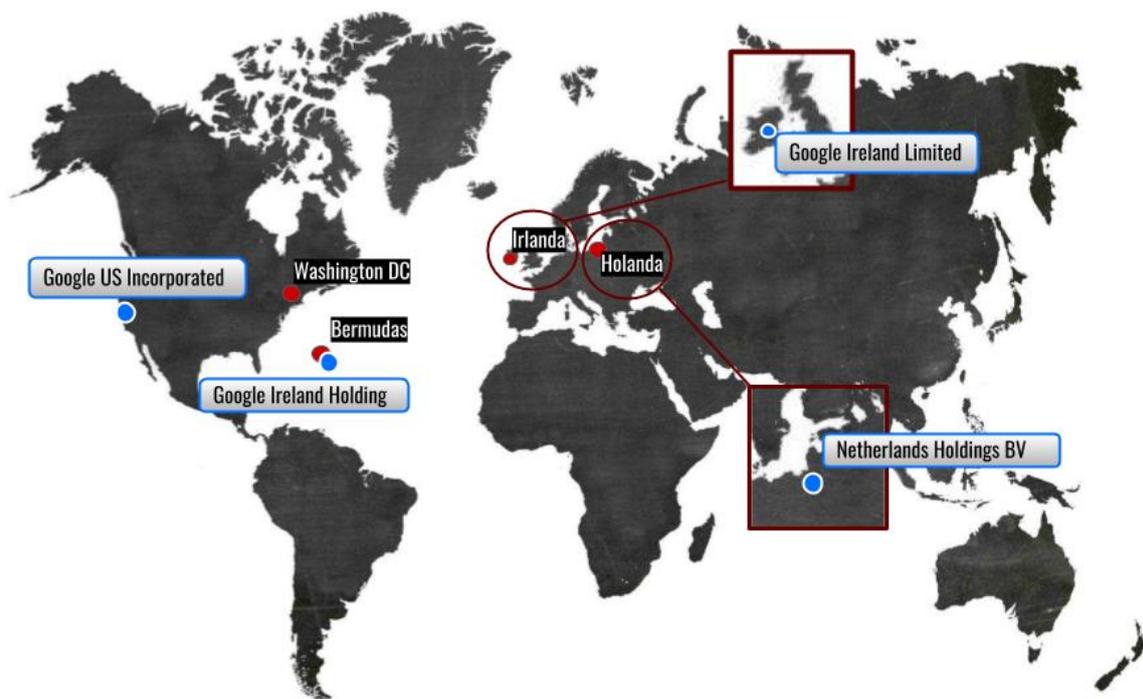
Anexo 1: Los tipos impositivos en Europa:



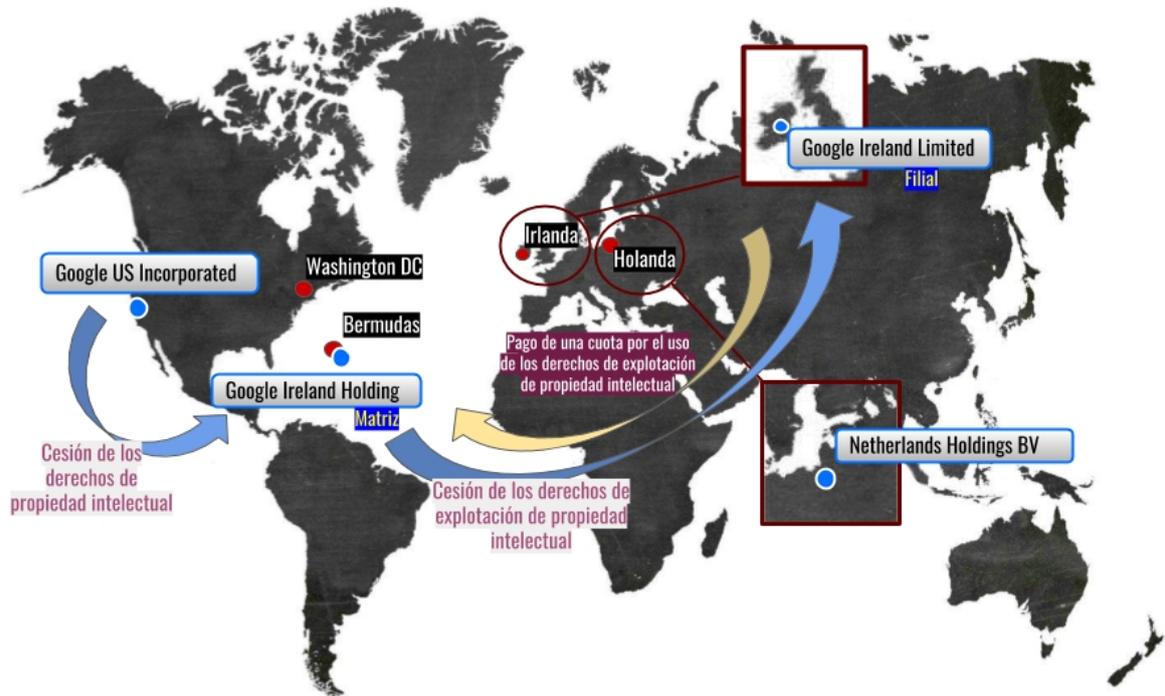
oe

Source: KPMG

Anexo 2: La estructura del grupo Google



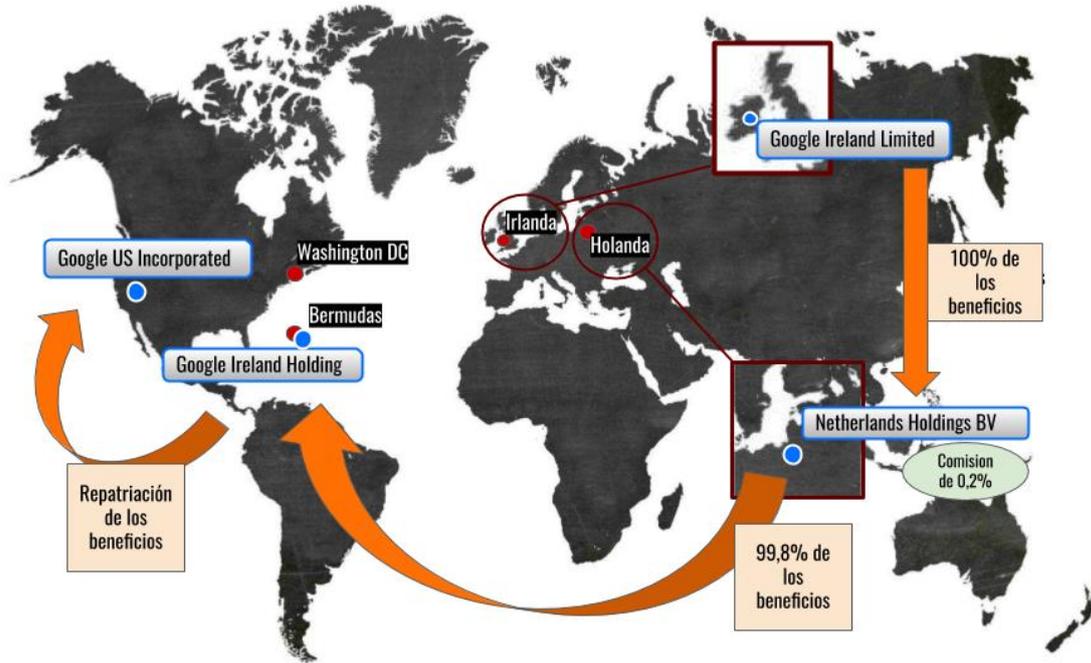
Anexo 3: La estructura jurídica del grupo Google:



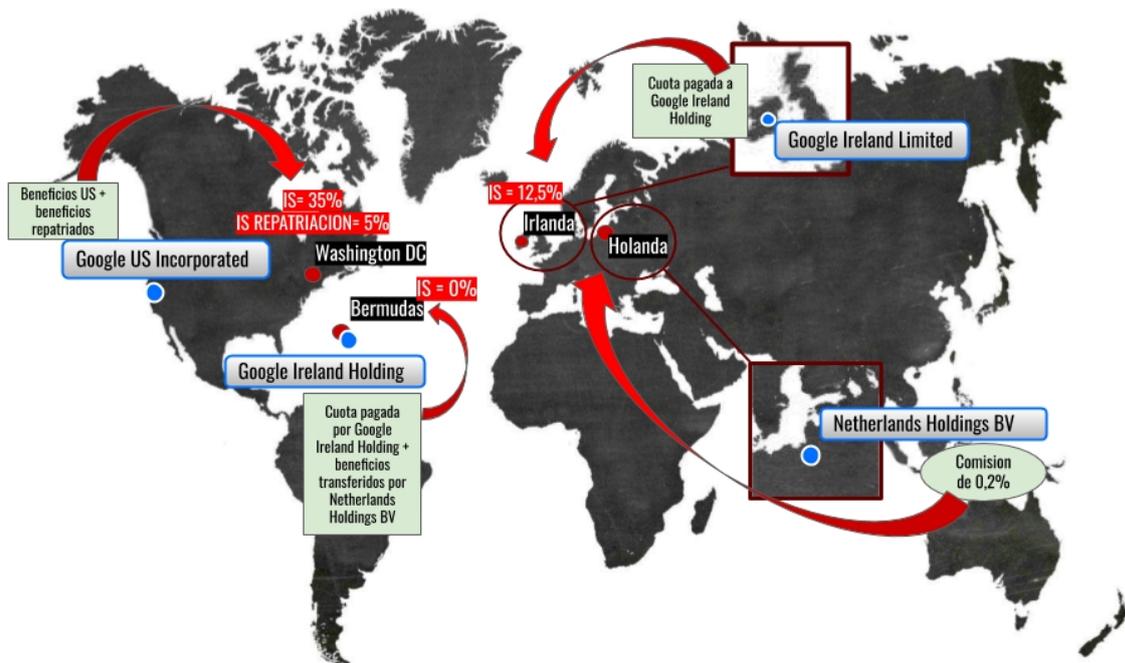
Anexo 4: Los flujos externos del grupo Google:



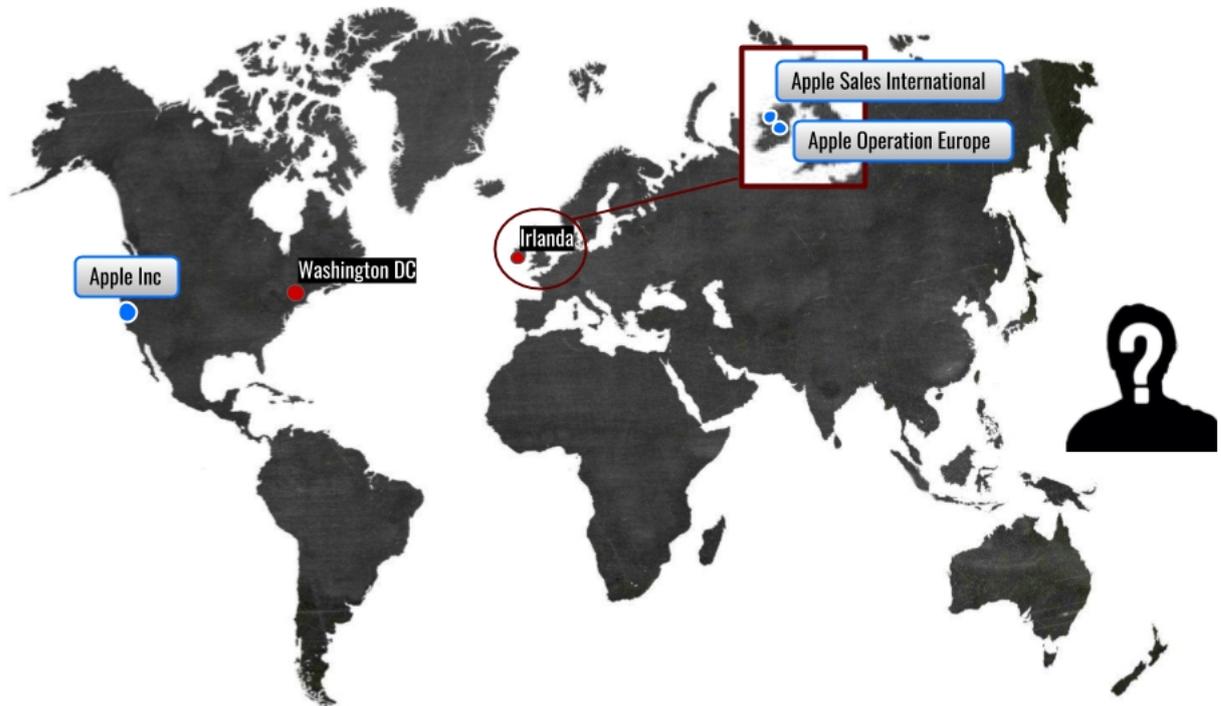
Anexo 5: Los flujos internos del grupo Google:



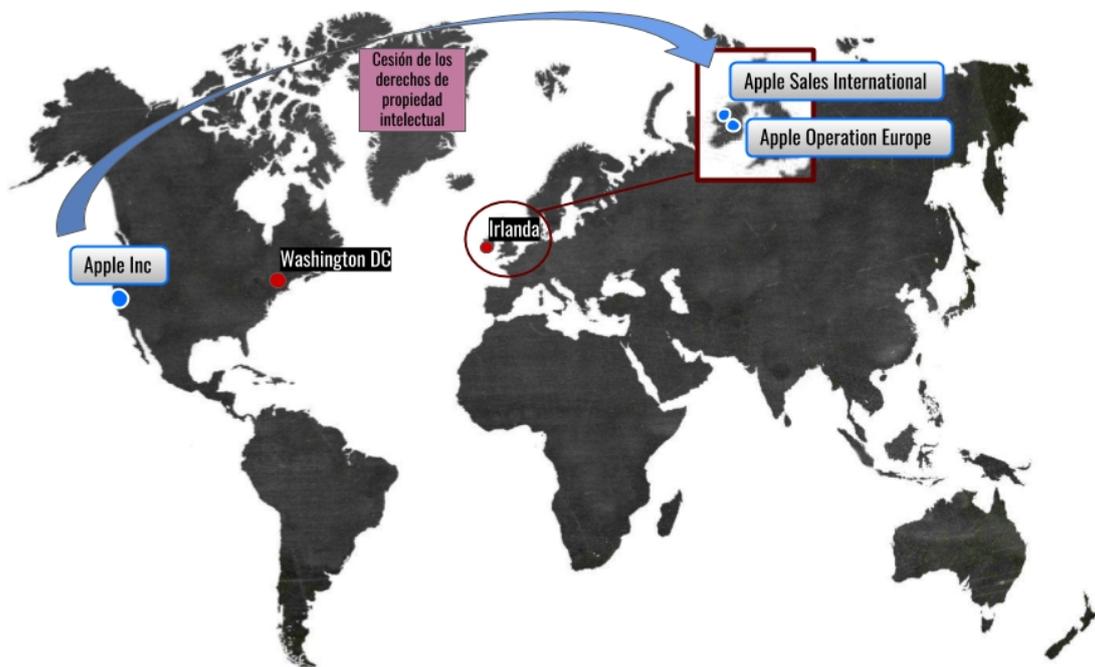
Anexo 6: El pago de impuestos por el grupo Google:



Anexo 7: Estructura mundial del grupo Apple:



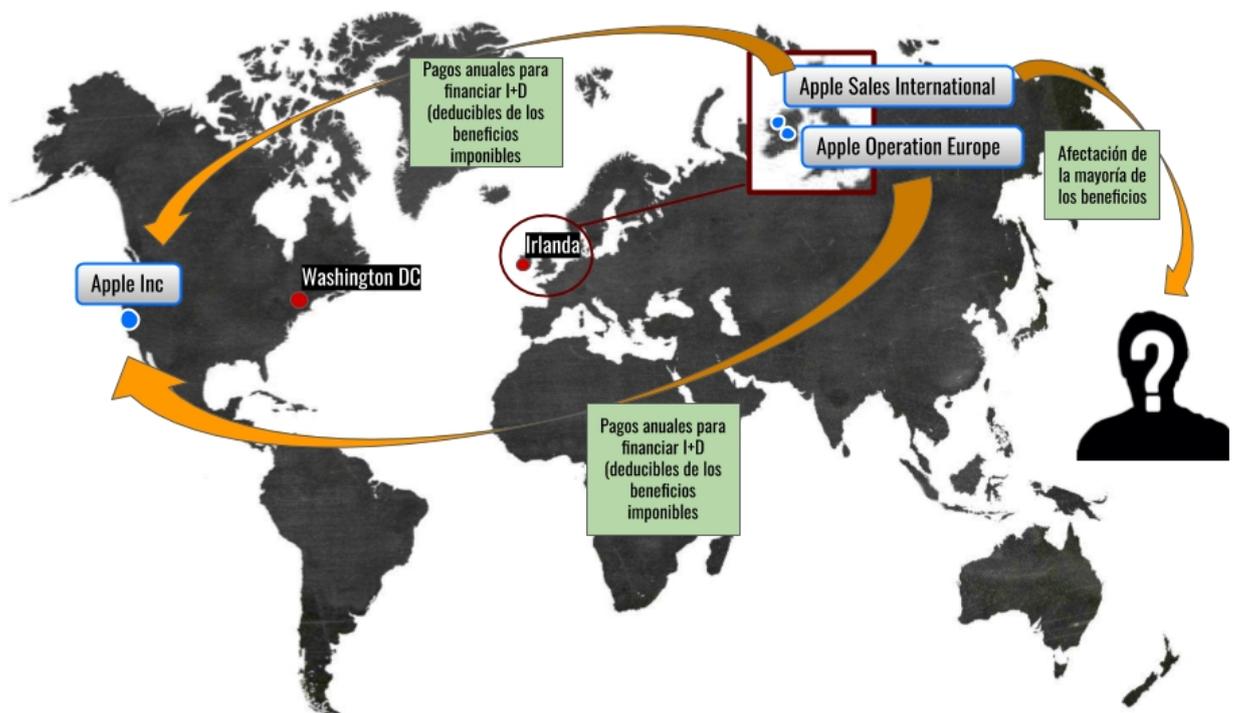
Anexo 8: Estructura jurídica del grupo Apple:



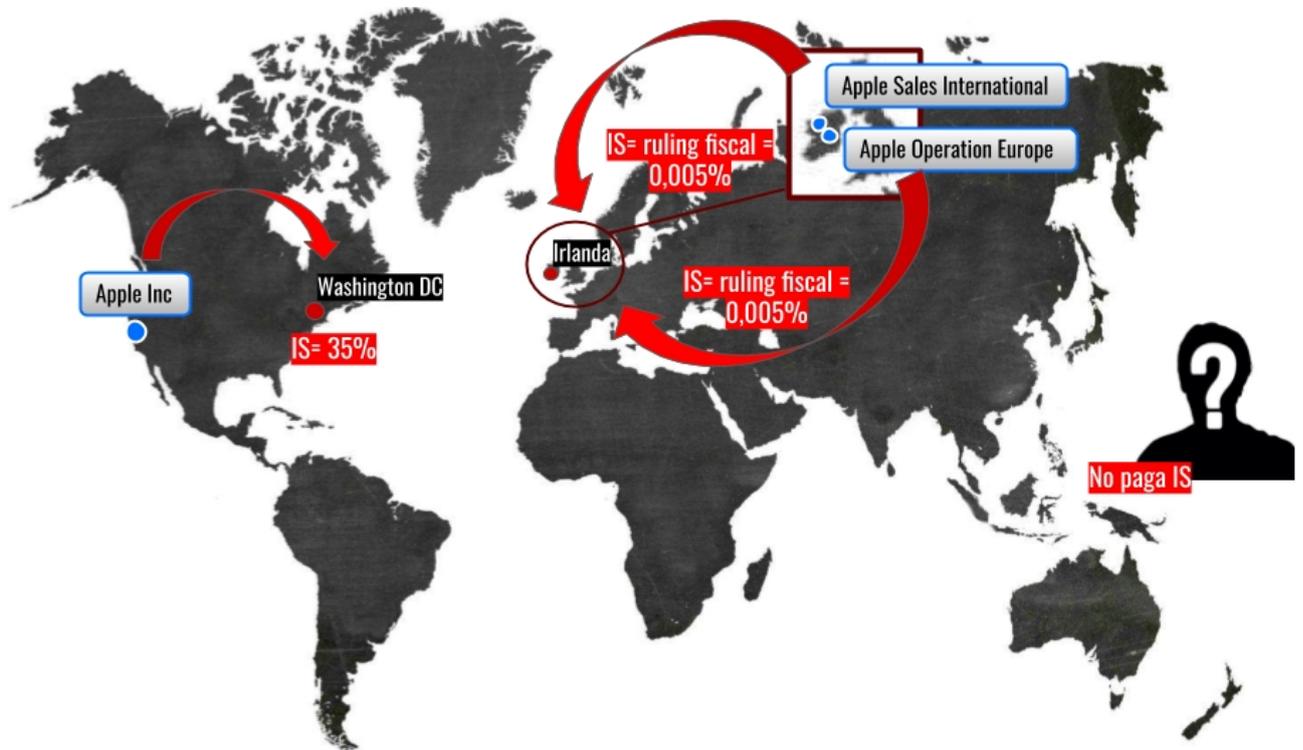
Anexo 9: Los flujos externos del grupo Apple:



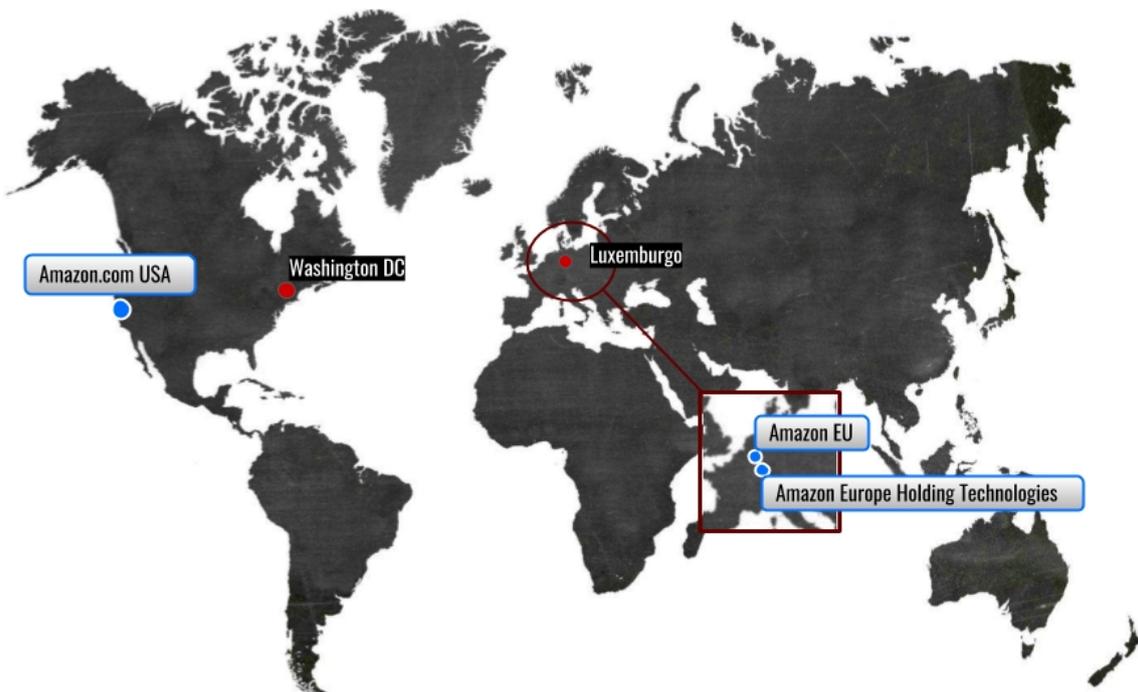
Anexo 10: Los flujos internos del grupo Apple:



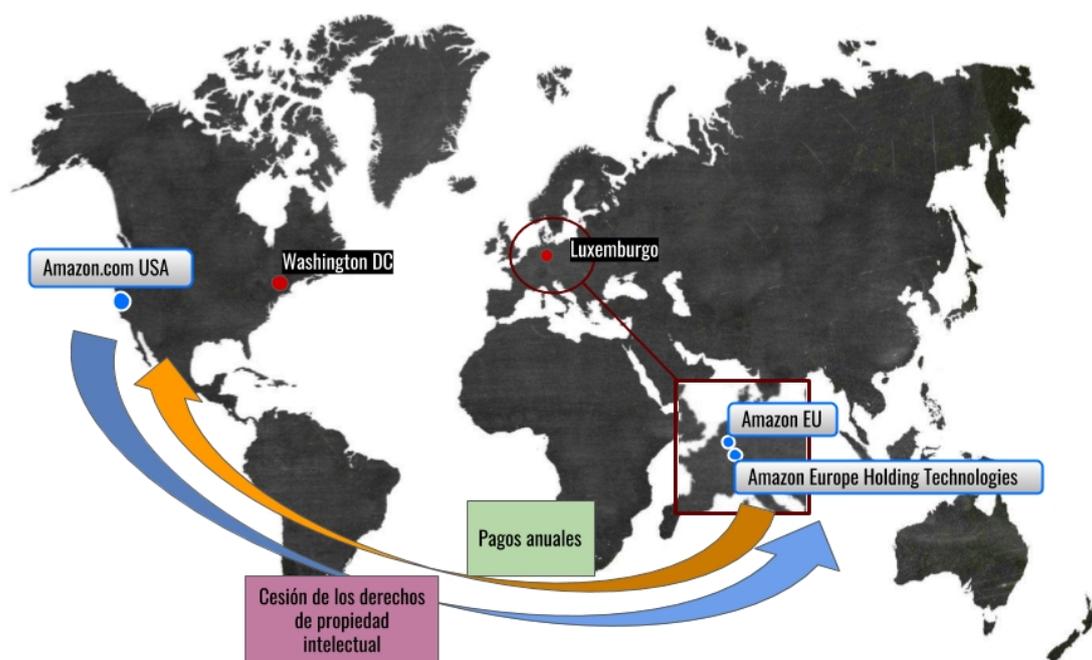
Anexo 11: El pago de impuestos del grupo Apple:



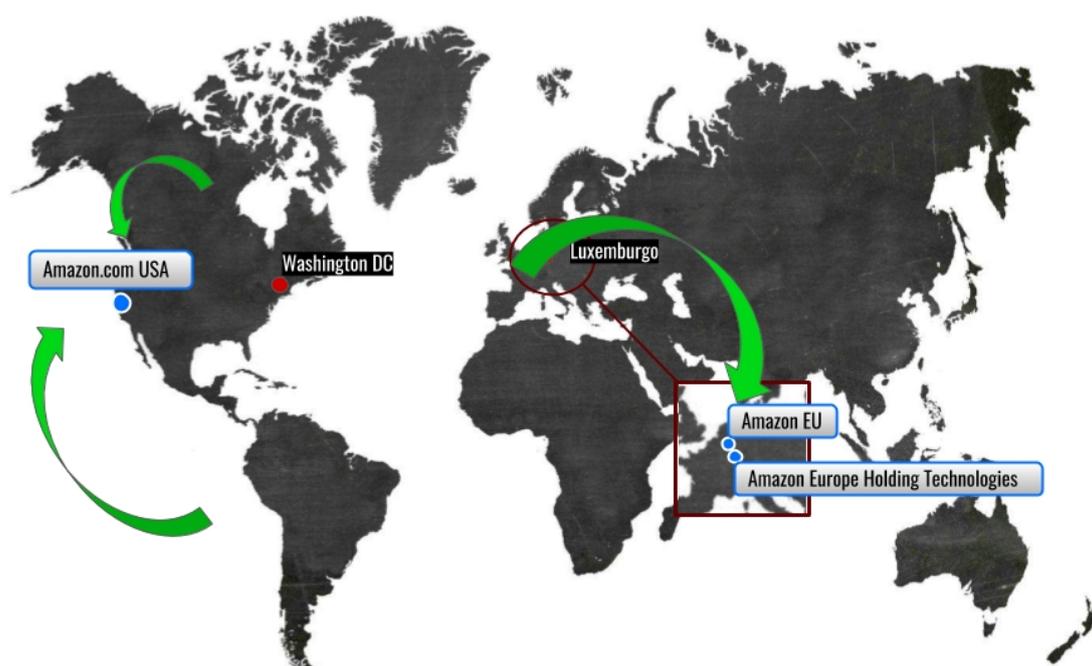
Anexo 12: La estructura mundial del grupo Amazon:



Anexo 13: La estructura jurídica del grupo Amazon:



Anexo 14: Los flujos externos del grupo Amazon:



Anexo 15: El pago de impuestos del grupo Amazon:

