

La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?¹

MARÍA TERESA SOLER ROCH

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

1. La imposición sobre sociedades en un marco global: tres posibles escenarios. 2. La imposición sobre las sociedades que operan en la economía digital ¿un escenario de inmunidad fiscal? 3. Una reflexión final.

1. LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES EN UN MARCO GLOBAL: TRES POSIBLES ESCENARIOS

Los denominados estándares tradicionales de la Fiscalidad Internacional no garantizan adecuadamente un sistema justo ni eficiente de la imposición sobre las sociedades, especialmente, en el caso de los grupos multinacionales que operan en un marco global. Los fallos del sistema se vienen manifestando en tres escenarios distintos (pero no incompatibles entre sí), que podemos identificar como: impunidad fiscal, erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios (*BEPS*) e inmunidad fiscal.

No me detendré en el primer escenario, la impunidad fiscal, por ser sobradamente conocido y no exclusivo de los grupos multinacionales que operan en un marco global. Sus causas se identifican con el fraude o evasión fiscal (engaño u ocultación) y la impunidad se produce cuando los instrumentos habilitados por el sistema para luchar contra el fraude no dan resultado, pudiendo ser estos instrumentos de carácter preventivo o represivo. En el ámbito de la Fiscalidad Internacional y en el Derecho de la Unión Europea, determinadas medidas adoptadas estos últimos años, avalan un reforzamiento del cerco a la impunidad; baste citar como ejemplos: el intercambio automático de información (incluyendo en su caso, la información sobre el beneficiario efectivo), los estímulos al cumplimiento voluntario (*Voluntary Disclosure and Compliance Programmes*) o propuestas más recientes (transparencia) y controvertidas (la protección de los “chivatos”).

El segundo de los escenarios citados, escenario *BEPS*, sí está relacionado con el problema de la imposición justa y eficiente de las sociedades en un marco global. Es precisamente la globalización, potenciada por el denominado “capitalismo de intangibles”² el principal caldo de cultivo de este escenario. El fenómeno *BEPS* no debe considerarse un efecto inesperado de las reglas del juego que rigen la Fiscalidad Internacional, sobre todo teniendo en cuenta que ésta se ha desarrollado de acuerdo con un paradigma de competencia fiscal entre los Estados, con respeto a la soberanía nacional, la ausencia de principios claros o reglas de *fair play* entre las jurisdicciones

¹ Ponencia presentada, el 26 de febrero de 2018 en el VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario organizado por el Instituto de Estudios Fiscales. El trabajo se ha realizado en el marco del proyecto “Los Planes de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional” Generalitat Valenciana, Conselleria de Educació. Expediente PROMETEO 206/53.

² Ver sobre el tema: HASKEL, J. y WESTLAKE, S.: “Capitalism without capital: the rise of intangible economy”, *Princeton University Press*, 2018.

fiscales y el alcance dispositivo de las normas de atribución de los Convenios en base a una idea de *laissez faire* sólo combinada con el carácter imperativo de aquellas que prohíben o limitan del poder tributario del Estado de la fuente. La combinación de todos estos elementos, ha potenciado las oportunidades de planificación fiscal, especialmente aprovechadas por los grupos multinacionales y que a diferencia del escenario de impunidad, caracterizado por el engaño u ocultación, se identifica con conductas de elusión o aprovechamiento de asimetrías (*tax arbitrage*) y regímenes fiscales preferentes, mediante una serie de movimientos más parecidos, por utilizar una expresión castiza, al “trile”, que al fraude puro y duro. Por otro lado, *BEPS* no puede ni debe considerarse un concepto jurídico, sino más bien, una expresión utilizada para identificar, en el contexto de la Fiscalidad Internacional, una situación de desequilibrio entre los ingresos tributarios de los Estados y la carga tributaria de los contribuyentes (especialmente, los grupos multinacionales).

Como es sabido, sendos Planes de Acción auspiciados por la OCDE y la Unión Europea (*BEPS* y *EU BEPS*) pretenden ser los instrumentos para reconducir los efectos generados en este escenario. No es el objeto de esta ponencia analizar las medidas propuestas y/o adoptadas en desarrollo de estos Planes. Simplemente apuntaré que, por ahora, hay luces y sombras en los resultados. En el lado favorable de la balanza, puede decirse que hay una cierta coherencia en el perfil conservador, los objetivos están bien identificados y algunas propuestas desarrolladas consistentemente. En el lado negativo, destaca la ausencia de principios claros y un marco conceptual sólido. Sí que puede decirse que hay una cierta consistencia global en estos Planes que podría resumirse en la idea de reforzar la orientación anti-abuso en el ejercicio del poder tributario; está por ver si esto llevará al proclamado y deseado *fair share* de los grupos multinacionales; por seguir con el símil anterior, es posible que se reduzcan las oportunidades para el juego del “trile”, pero no deberían esperarse utopías como el fin de la competencia fiscal entre los Estados o la planificación fiscal por parte de los contribuyentes.

El tercer escenario es el de la *inmunidad fiscal* al que me referiré en el punto II. Baste adelantar ahora que es éste el escenario característico de la economía digital, ámbito en el que los “nuevos modelos de negocio” generan un *habitat* distinto, en el aparecen conceptos o expresiones como “difícil de gravar” (*hard to tax*) “renta sin Estado” (*Stateless income*) o “residente en ninguna parte” (*nowhere resident*); lo cual, unido a la presencia de otros factores ya presentes en el escenario *BEPS* (globalización y capitalismo de intangibles), así como a una (todavía mayor) insuficiencia del marco jurídico tradicional y probablemente, incluso el de los Planes de Acción, dan como resultado un *escenario de inmunidad fiscal*.

En relación con los escenarios descritos anteriormente, y en particular el escenario *BEPS*, debe advertirse que el problema no reside tanto en el Impuesto sobre Sociedades, sino en la dificultad de cómo resolver la imposición justa de los grupos que operan en un marco global. Es más, puede decirse que los Planes de Acción citados no cuestionan el modelo, es decir el de un impuesto configurado como directo, sobre la obtención de renta y calculado sobre la renta neta de la sociedad, sino determinadas patologías típicas del escenario *BEPS*.

En este sentido, el principio de capacidad económica sigue siendo válido a nivel del Impuesto sobre Sociedades, pero considerado éste aisladamente, es decir, de cada sociedad con su Estado de residencia o dicho de otro modo, se trata de un principio de alcance “doméstico”, hasta el punto de que, desde esta perspectiva paradójicamente, algunas medidas propuestas en aquellos

Planes, podrían considerarse contrarias a aquel principio cuando éste se proyecta sobre la sociedad como contribuyente individualmente considerado; baste citar como ejemplo, la cuestión de constitucionalidad planteada en Alemania por el *Bundesfinanzhof* en relación con la limitación a la deducibilidad de intereses³.

El concepto de “contribución justa” (*fair share*) en relación con los grupos multinacionales, es una idea que responde a lo mismo que aquel principio, en definitiva a la justicia del sistema, pero referido a cómo aplicarlo a la carga global de estos grupos, legitimando así las iniciativas de los Planes de Acción. Sin embargo, a mi juicio, aquella idea enmascara el verdadero problema que tienen los Estados en el escenario *BEPS* y que es, no tanto (aunque también) cómo contribuyen las multinacionales en función de sus beneficios, sino cómo repartir entre las jurisdicciones fiscales implicadas la parte que les corresponde en dichos beneficios; dicho en román paladino, no se trata sólo de contribución justa (*fair share*) sino también y sobre todo de cómo “repartir el pastel” (*how to share the pie*); o sea, un problema de equidad interestatal.

Volviendo a la idea anterior relativa al modelo o tipo de Impuesto sobre Sociedades, podemos referir tres tipos de propuestas: reformistas, alternativas y mixtas, que reseñamos brevemente a continuación con algunos ejemplos significativos.

En cuanto a las propuestas reformistas, destaca en primer lugar, en el ámbito de la Unión Europea, la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS). La propuesta de Directiva⁴ mantiene un Impuesto sobre Sociedades de tipo tradicional, básicamente reduciendo incentivos (no todos) e incorporando medidas de la Directiva anti-abuso (*ATAD*).⁵

Otra propuesta reformista es la del Impuesto sobre Sociedades (*Corporate Tax*) tal como ha quedado tras la reciente reforma fiscal en Estados Unidos. A pesar del esperado advenimiento del *DBCFT* propuesto por el propio Partido Republicano (2016), finalmente la Ley aprobada en diciembre 2017, bajo el nada sutil nombre de *Tax Cuts and Jobs Act (TCJA)*, ha reformado aquel impuesto, básicamente mediante una bajada del tipo (21%), limitación a la deducibilidad de intereses y normas especiales para PYMES y en el ámbito de la Fiscalidad Internacional, introduce el sistema de *participation exemption* (participación 10%), un *Transitional Tax* que permite gravar los beneficios acumulados en el extranjero (*deemed repatriation*) al tipo del 15% (efectivo y equivalentes) o al 8% (otros activos), así como la inclusión del *Global Intangible Low-taxed Income*.

En las propuestas alternativas, destaca la relativa al impuesto de caja en destino (*Destination-based Cash Flow Tax, DBCFT*) que, por el momento, no pasa de ser una propuesta teórica⁶. En síntesis, se trata de un impuesto “híbrido” con dos componentes básicos: el primero, la aplicación de un criterio de caja, con deducción de todos los gastos incluidos los de inversión; el segundo, aplicación de ajustes en frontera similares a los del IVA (exportaciones exentas, importaciones gravadas). La principal diferencia con el Impuesto sobre Sociedades tradicional es

³ Decisión I R 20/15 de 14 de octubre.

⁴ COM (2016) 685, 25 de octubre.

⁵ Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio.

⁶ Ver sobre el tema: AUERBACH; DEVEREUX; KEEN, y VELLA “Destination-Based Cash Flow Taxation”, Oxford University Centre for Business Taxation, *Working Paper 17/01*, 2017.

la deducción íntegra de las inversiones; la principal diferencia con el IVA, que los costes de personal serían deducibles.

Se trata de una propuesta, sin duda a tener en cuenta, pero no exenta de problemas. Así, en cuanto impuesto ¿directo? Su posible inconsistencia con los Convenios de doble imposición; en cuanto impuesto ¿indirecto?, la posible vulneración de las normas de la OMC. En su versión más proteccionista, podrían generarse costes no deducibles (los relacionados con la importación), lo cual supone un sistema complejo en su aplicación y problemático en relación con los principios de capacidad económica y neutralidad.

Finalmente, en cuanto a las propuestas mixtas, deben reseñarse como ejemplos: la primera, más elaborada aunque todavía incierta es, en el ámbito de la Unión Europea, la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)⁷. La segunda, menos elaborada y utópica, la contenida en el reciente Informe “Un futuro más justo para la tributación mundial. Una hoja de ruta para mejorar las reglas de tributación de las multinacionales” (ICRICT febrero 2018)⁸.

Ambas propuestas se basan en el abandono del principio de plena competencia (*arm's length*) y proponen el tratamiento del grupo multinacional de modo unitario, con fórmula de reparto entre los Estados implicados en base a distintos factores (activos, empleados, ventas). En el caso de la BICCIS, lo calificamos de mixto, en el sentido de que aporta como mayor novedad (y en esto es una alternativa radical a las actuales reglas del juego) la fórmula consolidación + reparto, pero sin modificar el tipo de Impuesto sobre Sociedades tradicional con una base imponible común armonizada a nivel de Unión Europea (la BICIS).

En el caso del Informe ICRICT, parece que se trataría de un impuesto de ámbito global. Sobre qué base imponible, es algo que no parece claro en la propuesta, (aunque el Informe rechaza expresamente, tanto la tributación global en el Estado de residencia, como el modelo *DBCFT*). Además del ámbito, las principales diferencias con la propuesta de la Unión Europea son: la garantía de un tipo mínimo y uniforme de gravamen, y el marco institucional en el que desarrollaría la propuesta (ONU en lugar de OCDE).

En definitiva, se trata en ambos casos de propuestas que, sin cuestionar el tipo de Impuesto sobre Sociedades, van dirigidas a solucionar el problema de “cómo repartir el pastel” entre las jurisdicciones fiscales.

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS SOCIEDADES QUE OPERAN EN LA ECONOMÍA DIGITAL⁹

¿UN ESCENARIO DE INMUNIDAD FISCAL?

Es muy conocida la frase atribuida a Benjamin Franklin: “En esta vida, sólo hay dos cosas totalmente seguras: la muerte y los impuestos.” Gráficamente, la idea de inmunidad fiscal correspon-

⁷ COM (2016) 683, 25 de octubre.

⁸ *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*.

⁹ En este punto no se abordan las iniciativas y propuestas en curso en el ámbito de la Unión Europea, que son objeto de otra Ponencia presentada en este *Encuentro*.

de a eliminar, en la famosa frase, la referencia a los impuestos. En un escenario de inmunidad el impuesto es evitable, no en el sentido de eludible, sino en el de incompatible o impenetrable en un determinado sector de la actividad económica, caracterizado por ser fiscalmente inmune. A esa misma idea corresponden expresiones ya citadas (“difícil de gravar” y “renta sin Estado”), habituales en los informes relativos a la tributación de la economía digital.

La de *bad boys*¹⁰, expresión con la que se ha designado a las grandes empresas más características que operan en el ámbito de la economía digital, es una imagen ocurrente y recurrente, aunque falta en ella la inmunidad fiscal como otra de sus características. Aunque los *BB* también aprovechan las causas del escenario *BEPS* (globalización e intangibles) y pueden tener comportamientos “trileros” (el caso *APPLE* con su filial *ASI* “residente en ninguna parte” es un ejemplo), la principal causa de su inmunidad fiscal es que, en este caso, la insuficiencia del marco jurídico aplicable frente a los nuevos modelos de negocio característicos de la economía digital, se potencia más allá de lo que ya veíamos en el escenario *BEPS*, en un paso más: de la insuficiencia a la inutilidad.

Por seguir con el paralelismo entre la muerte y los impuestos, si éstos son una “patología”, puede decirse que no existe ¿todavía? un agente patógeno (de los conocidos) capaz de quebrar el “sistema inmunológico” de la economía digital; de modo que “difícil de gravar”, puede considerarse una expresión suave frente a una realidad “imposible de gravar”. Un ejemplo de esta insuficiencia en el ámbito de la imposición directa son los criterios de conexión o, en la terminología de la mejor doctrina clásica, el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible. ¿Cómo se grava una transacción y/o el beneficio neto generado por la misma que se produce en el ciberespacio? En el ámbito de los Convenios de doble imposición ¿tiene sentido seguir vinculando el gravamen de las rentas empresariales al concepto de establecimiento permanente identificado como “lugar fijo de negocios”?

A este y otros problemas planteados por el desafío de la economía digital, se dedicó la Acción 1 del Plan de Acción *BEPS*. El Informe “final” (octubre 2015), es ya conocido y ha sido considerado, en general, como uno de los mayores fracasos (¿por ahora?) de dicho Plan. Tras un período de consulta, la publicación de los comentarios recibidos (octubre 2017), muestra reacciones previsibles a las propuestas formuladas en el Informe, sobre todo en los extremos (desfavorables en el caso de las empresas y favorables en el caso de las ONGs, aunque en este caso la muestra es poco representativa)

Los comentarios recibidos de las empresas se manifiestan esencialmente, en contra de las tres medidas propuestas. Los inconvenientes señalados son: económicos (*ring fencing* de la economía digital, pérdida de competitividad); jurídicos (inseguridad y complejidad, se necesitan conceptos más precisos); otros, tales como: las medidas propuestas deberían aplicarse sólo sobre “rentas sin Estado” y servicios que generen renta, la aplicación de las medidas *post-BEPS* (Acciones 7 y 8-10) sería suficiente, las propuestas son incoherentes con el propio Plan de Acción (la “pre-

¹⁰ La expresión corresponde a las siglas (en inglés) de: grandes, anti-competencia, adictivos y dañinos para la democracia.

sencia económica significativa” basada en el mercado es inconsistente con el concepto de “creación de valor” basado en la asunción de riesgos y se aparta del principio *arm's length*).

Las ONGs se manifiestan básicamente a favor de las medidas propuestas (salvo en el caso del gravamen compensatorio). Están de acuerdo con el concepto de “presencia económica significativa” en base a los factores contenidos en el Informe (ingresos y usuarios) y también de la retención, aunque con una aproximación flexible (no a la “lista de transacciones” fácilmente eludible por las multinacionales).

Los profesionales se manifiesta entre críticos y en contra, sobre todo con el gravamen compensatorio (aunque advirtiendo que éste comparte muchos inconvenientes con la retención). Advierten asimismo sobre los inconvenientes: económicos (riesgo de *ring fencing*, perjuicio para empresas emergentes, desplazamiento de la carga a usuarios y consumidores); jurídicos (inseguridad, falta de profundidad en los conceptos, riesgo de doble imposición), y otros (inconsistencia con el Plan de Acción al apartarse de los criterios de creación de valor basados en activos, funciones y riesgos, lo que obligaría a revisar las Directrices de precios de transferencia). Algunos comentarios cuestionan el encaje del gravamen compensatorio en el artículo 2 del MC OCDE y analizan posibles problemas de las soluciones propuestas con el Derecho de la Unión Europea.

Las reacciones de los académicos (Universidades y Centros de Investigación) son más analíticas y menos de posicionamiento, aunque también con un perfil crítico, coincidiendo con empresas y profesionales en algunos inconvenientes: problemas con el Derecho de la Unión Europea, inconsistencia con los criterios de creación de valor en el Plan de Acción, imprecisión en el concepto de “presencia económica significativa”, necesidad de delimitar claramente el tipo de transacciones. Algunos comentarios¹¹ proponen soluciones alternativas, destacando la de actuar sobre el artículo 7 del MC OCDE, estableciendo la tributación compartida y limitada de las rentas derivadas de transacciones digitales.

En el momento de redactar estas líneas, todavía es una incógnita el contenido del próximo documento de la OCDE esperado para abril de 2018. A mi juicio, debería esperarse como mínimo una mayor concreción y/o prioridad de las propuestas ya conocidas (establecimiento permanente digital, retención y gravamen compensatorio) y como máximo soluciones definitivas y a largo plazo que garanticen en fin de la inmunidad fiscal de la economía digital.

Las propuestas (por ahora) planteadas, son las contenidas en el citado Informe de 2015. Dos de estas propuestas (EP digital y retención) son modificaciones sobre conceptos ya conocidos (por seguir con el símil inmunológico se trataría de “mutación” de virus ya existentes) y la tercera (el gravamen compensatorio) se trataría de un impuesto alternativo (“nuevo virus”).

El EP digital consiste, esencialmente, en ampliar el concepto de establecimiento permanente, en base a un criterio de nexos con el Estado de la fuente, consistente en la “presencia económica significativa” (PES). A este respecto, el Informe expone distintos modos de identificar dicha pre-

¹¹ Universidad Castilla la Mancha y también el International Observatory for the Taxation of the Digital Economy (IOT-DE) en el que participan IBFD, Université de Lausanne y UK Leuven.

sencia en función de factores tales como: a) Ingresos (en base a transacciones realizadas con clientes en el Estado). b) Digitales localizados en el Estado (nombre de dominio, plataforma digital, opciones de pago). c) Beneficio implícito (usando distintos elementos indiciarios).

La atribución de beneficios al EP digital, es otro de los temas que aborda el Informe exponiendo asimismo distintas posibles fórmulas: a) Ajustes sobre los criterios ya existentes. b) Métodos basados en fórmulas de reparto. c) Cálculo aproximado (por comparables equivalentes) del beneficio implícito.

En el ámbito doctrinal, me quiero referir a la propuesta formulada por los profesores Brauner y Pistone¹² para la Unión Europea. Se trataría de una modificación en relación con el artículo 5 del MC OCDE, a adoptar mediante Protocolo Multilateral entre los Estados miembros e instrumentada mediante observaciones al MC OCDE e inclusión en los Convenios bilaterales. El texto propuesto por estos autores es el siguiente:

“Place of business deemed to exist when an Enterprise carries on business in the other Contracting State *without a physical presence* in the territory of that State. That includes the case when an Enterprise *regularly concludes contracts with users* in that Contracting State for an amount that exceeds XXX in a given year.”

En mi opinión, se trata al menos, de una propuesta concreta (en comparación con Informe de la Acción 1) y una alternativa al criterio tradicional de la fuente, aunque próxima a la del *services PE* del MC ONU. “Usuarios” debe entenderse en el ámbito *B2B* (operaciones entre empresarios). Como nexos, la PES desplaza la territorialidad (obviando así el problema del ciberespacio) a la residencia/EP del pagador del servicio (criterio ya utilizado en dividendos e intereses). Hay que entender que se pagaría sobre el importe del servicio (renta bruta) y que permitiría la corrección de la doble imposición en el Estado de residencia. En definitiva, la propuesta es innovadora en el nexo (PES), pero no deja de ser conservadora, porque mantiene la subordinación del artículo 7 (atribución de las rentas empresariales) al artículo 5 (EP), aunque ampliando este último concepto.

La segunda propuesta contenida en el Informe, también esta vez sobre una figura ya conocida, consiste en un mecanismo de retención en la fuente (*withholding tax*). Por la propia naturaleza de este mecanismo, hay que entender que sólo sería aplicable en el ámbito *B2B*, bien de modo generalizado o restringido a un determinado tipo de transacciones. La fuente en este caso, sería el prestatario del servicio/pagador de la transacción correspondiente. En cuanto a su modalidad o alcance, definitiva o en relación con el EP virtual, ambas combinaciones son en principio posibles.

También en este caso, considero procedente una referencia a la propuesta formulada por los profesores Baez y Brauner¹³ esta vez consistente en una modificación sobre el artículo 7 del MC OCDE. El texto propuesto por estos autores es el siguiente:

¹² BRAUNER, Y., y PISTONE, P.: “Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union”. *IBFD, Bulletin for International Taxation*, December 2017.

¹³ BAEZ, A., y BRAUNER, Y.: “Withholding Taxes in the service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, *IBFD Paper*, February 2015.

“Payments made by an Enterprise of a Contracting State or a PE situated in a Contracting State may be taxed in that State. The tax so charged shall not exceed: a) 10% of the gross amount of the payment in the payee is an enterprise or PE of the other Contracting State duly registered in the first mentioned Contracting State for the purposes of this paragraph, b) 15% in all other cases

The competent authorities shall by Mutual Agreement settle the mode of application of this provision, including specified exemptions for non-based eroding and other similar payments.”

En mi opinión, cualquier propuesta destinada a superar la subordinación del artículo 7 al artículo 5, va en la buena dirección para romper la barrera inmunológica de la economía digital. En relación con la propuesta de estos autores, hay que entender que el ámbito sería, en principio, B2B sin condicionar el tipo de servicios o transacciones, ni siquiera el propio concepto de éstos; el concepto clave es el pago y el nexo la residencia/EP del pagador. La propuesta parece enfocada hacia una retención autónoma y definitiva, sin condicionarla al EP digital (la empresa no residente prestadora del servicio “debidamente registrada” sería el nexo formal en el supuesto a). En cuanto a las (posibles) exenciones el problema, a mi juicio, reside en cómo interpretar el requisito de *non-based eroding payment*; este concepto podría reproducir, en el ámbito de este nuevo párrafo, toda la problemática anti-abuso (*non-based eroding ¿PPT o resultado?*).

La tercera de las propuestas formuladas en el Informe, esta vez relativa a la aplicación de nuevas figuras impositivas, destaca la consistente en la aplicación de un gravamen compensatorio (*equalization levy*) que, paradójicamente, a pesar de ser la propuesta más controvertida, ha sido adoptada unilateralmente por algún Estado y figura expresamente mencionado en la Declaración conjunta firmada por varios Estados miembros de la Unión Europea (España entre ellos)¹⁴.

Al margen de las propuestas contenidas en el Informe Final de la Acción 1, existen asimismo otros ejemplos de propuestas alternativas y unilaterales, aplicables en el ámbito de la economía digital. Reseñamos a continuación dos ejemplos significativos:

El *Diverted Profit Tax (DPT)* (Reino Unido 2015). Es una alternativa unilateral destinada a contrarrestar el fenómeno *BEPS* en dos de sus manifestaciones más significativas: a) Entidades o transacciones sin sustancia económica. b) Elusión artificial del EP (Acción 7 del Plan BEPS), supuesto que podría aplicarse al ámbito de la economía digital.

El *DPT* ha sido criticado por ser una deriva unilateral al margen del Plan BEPS y en contra de la multilateralidad (sus defensores argumentan que es una propuesta legítima y anterior a los Informes de dicho Plan); también por un posible *Treaty override* (el argumento utilizado en este caso es que no se trata de un impuesto sobre la renta al uso, sino de un gravamen alternativo). ¿Es una medida anti-abuso en forma de gravamen compensatorio? Lo que parece claro es que no es un mecanismo pensado únicamente para solucionar el problema de la economía digital aunque, desde luego, podría aplicarse también a este ámbito.

El denominado como *Google Tax* (Italia 2017). La denominación es incorrecta, porque no es en realidad un impuesto, sino una opción para las multinacionales que reúnan determinadas condiciones

¹⁴ “Joint Initiative on the Taxation of Companies operating in the Digital Economy” (Alemania, Francia, España, Italia).

(mil millones de euros de ingresos consolidados, bienes y servicios prestados en Italia directamente o por sus filiales por volumen superior a 50 millones de euros y no estar incurso en un procedimiento de inspección). Si se dan esas condiciones, en el marco de la relación cooperativa, las multinacionales pueden facilitar a la Administración tributaria una información previa y el acuerdo se instrumentaría mediante un mecanismo similar al de nuestras actas con acuerdo. En definitiva, una solución unilateral y discutible, pero pragmática para que Italia tenga su “trozo del pastel”.

Volviendo ahora sobre la propuesta de un gravamen compensatorio como instrumento para solucionar (al menos a corto plazo) los problemas que plantea la imposición de los beneficios obtenidos en el ámbito de la economía digital y en especial su atribución al estado de la fuente, es obligada la referencia al *Equalization Levy* establecido en India en 2016. En esencia, se trata de un gravamen aplicable en el ámbito (B2B) sobre servicios digitales específicos prestados por entidades no residentes sin EP a anunciantes residentes/EP en India, por importe del 6% sobre la cuantía pagada o a pagar por los anunciantes

Por otro lado, India ha introducido en la Ley de Presupuestos de 2018, un nuevo concepto de EP basado en el criterio de la PES consistiendo ésta en: a) Un determinado volumen de pagos derivados de transacciones digitales con entidades no residentes sin EP por empresas establecidas en India. b) Un determinado volumen “continuo y sistemático de usuarios en operaciones digitales con dichas entidades.

El gravamen compensatorio y concretamente, el *Equalization Levy* aplicado en India, plantea no obstante algunas cuestiones controvertidas.

La primera, su diferencia con la retención. En el caso de la retención definitiva, ninguna (en el terreno sustancial y práctico), dado que este gravamen se aplica mediante un mecanismo de deducción (*deduction*) sobre los pagos efectuados a las entidades no residentes; es decir: no se utiliza el concepto de retención, pero el mecanismo actúa como tal. La respuesta reside en la naturaleza (formal) con la que se configura este gravamen, como vemos a continuación.

La segunda, la naturaleza del gravamen (¿directo, indirecto o híbrido?). De este gravamen se ha dicho que es un “impuesto formalmente indirecto sobre renta presunta”. Más bien habría que hablar de un “falso híbrido”, destinado a evitar su configuración como impuesto directo y con ello problemas de *Treaty override*. Siendo formalmente un impuesto indirecto (sobre pagos por ventas), no se considera incluido en el artículo 2 del MC OCDE. (En cuanto a esto último, un razonamiento análogo ya se formuló en el caso del *DPT* del Reino Unido o con un impuesto extraordinario que estableció Grecia durante la crisis sobre los ingresos obtenidos por entidades no residentes sin EP.) En cuanto al carácter “presuntivo” basado en el gravamen sobre ingresos brutos, no parece éste un argumento suficiente, dado que (en ausencia de CDI) ésta es la técnica habitual de gravamen de los rendimientos obtenidos por no residentes sin EP.

La tercera, en cuanto a ventajas e inconvenientes. Entre las primeras: simplicidad, seguridad e igualdad (con empresas nacionales). Entre los segundos: exclusión del ámbito del Convenio, con el consiguiente riesgo de doble imposición, *ring fencing* de la economía digital (desigualdad con empresas no digitales o digitales financiadas de modo distinto a los servicios de publicidad) y en cuanto impuesto indirecto, posible inadecuación a las normas de la OMC.

3. UNA REFLEXIÓN FINAL

Por resumirlo en una idea: un nuevo escenario necesita nuevas reglas.

En un ámbito más general, ante situaciones nuevas debería replantearse la interpretación tradicional de los principios (por ejemplo: el alcance doméstico/global del principio de capacidad económica). ¿Es prioritario este principio (*fair share*) sobre el de equidad interestatal? ¿Cómo combinar ambos de forma óptima? En el terreno conceptual, determinadas categorías dogmáticas pueden resultar insuficientes o inadecuadas; por ejemplo, como ya he referido anteriormente, el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible en relación con los criterios tradicionales de conexión (residencia y territorialidad) ¿qué respuesta se da a una renta generada en el ciberespacio? Como otras posibles cuestiones: ¿Tiene sentido mantener la distinción entre impuestos directos e indirectos? ¿Es aceptable la generalización de sistemas indiciarios?

En el ámbito de la Fiscalidad Internacional y, más concretamente en relación con los MC, deberían replantearse al menos las siguientes reglas.

La primera, en relación con el artículo 2 del MC OCDE. Debería reconsiderarse el ámbito de este precepto, mediante un planteamiento sustancial que impida una fácil elusión de este precepto, ampliando dicho ámbito a “cualquier impuesto, ordinario o extraordinario, que de forma directa, indirecta o estimativa, grave los ingresos generados en un Estado contratante por una persona residente en otro Estado contratante”.

La segunda, en relación con el artículo 7, conllevaría la ruptura de la subordinación al artículo 5, o sea, al concepto de EP (cualquiera que sea la forma que éste adopte) como condición para gravar las rentas empresariales en el Estado de la fuente. Esta es sin duda una propuesta radical y por tanto, utópica a corto y medio plazo, pero evitaría las derivas unilaterales y podría empezar a sentar las bases de un nuevo marco de Fiscalidad Internacional (¿quizás iniciando el camino hacia el principio de gravamen único?).

La tercera (enlazando con la anterior), en relación con los criterios de reparto resultantes de las normas de atribución. Si el escenario de inmunidad fiscal generado por la economía digital, ha agudizado el problema de “cómo repartir el pastel”, debe replantearse el reparto resultante de las normas de atribución. Esto es algo que, salvo tímidamente en la Acción 7, no ha hecho el Plan BEPS, de perfil más bien conservador e incluso destinado a reforzar la supremacía del Estado de residencia. El gravamen único (*single tax principle*) podría ser una solución; el *quid iuris* en este caso es decidir qué rentas se atribuyen a qué Estado, problema que se acentúa en el caso de las rentas empresariales, por la dificultad de los Estados de la fuente (y no sólo en el caso de la economía digital) para la determinación del beneficio neto de la entidad no residente; los informes país por país con intercambio automático de información o recientes iniciativas como la ICAP (en la que participa España)¹⁵ ¿podrían ser útiles en este terreno?

¹⁵ Pilot Project (launched January 2018) “International Compliance Assurance Programme”, OECD, *Forum on Tax Administration*.

Por otro lado, el principio de gravamen global sobre la renta neta en el Estado de residencia (criticado por el Informe *ICRICT* con algún argumento correcto y otro inaceptable) sigue siendo, en mi opinión, válido; el problema es cómo combinarlo de forma óptima con un reparto más equilibrado de la recaudación fiscal entre los Estados afectados por la actividad económica de los grupos multinacionales (y no sólo de las que operan en la economía digital). El Plan BEPS ha apostado por la “creación de valor” manteniendo el principio *arm’s length* y por la PES en el caso de la economía digital, aunque la opinión mayoritaria entiende que ambos parámetros no son compatibles. ¿Sería consolidación + reparto, la fórmula BICCIS la solución más adecuada?

Last but not least, debe reconsiderarse el alcance jurídico de las normas de atribución de los Convenios. Hay que replantear (y esto sí es una utopía) el carácter dispositivo estas normas (sustituir *may be taxed* por *shall be taxed*); y, al menos en el marco actual, potenciar las cláusulas de inversión (*switch over*) o garantizar, de algún modo, una tributación efectiva mínima.