



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Evación fiscal y movilización internacional de recursos domésticos: análisis y sendas para la fiscalidad del siglo XXI

Nathan Godts Hanssens

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT^{DE}
BARCELONA

Facultat de Dret

Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de Investigación: Derecho financiero y tributario

**EVASIÓN FISCAL Y MOVILIZACIÓN
INTERNACIONAL DE RECURSOS DOMÉSTICOS**
ANÁLISIS Y SENDAS PARA LA FISCALIDAD DEL SIGLO XXI

Directora: Eva Andrés Aucejo

NATHAN GODTS HANSSENS

BARCELONA, 2022

Resumen

En esta tesis, abarcamos el tema de la digitalización de la economía, que aumenta y facilita la posibilidad de evasión fiscal. En efecto, la ausencia de flujo físico y la desconexión entre la materialidad y las operaciones comerciales hacen difícil la detección del fraude, mientras que la globalización vuelve extraordinariamente complejo rastrear y documentar las rentas imposables.

En el mismo tiempo, la evasión fiscal internacional representa una amenaza crucial para la movilización internacional de recursos domésticos, herramienta crucial para fomentar el desarrollo sostenible y enriquecer a las naciones.

Siendo dicho, estudiamos en esas líneas la problemática de la evasión fiscal internacional en su relación perjudicial con la movilización internacional de recursos domésticos, en el contexto cambiante de la fiscalidad internacional del inicio del siglo XXI.

Así, después de haber elaborado una teoría general de la evasión fiscal y revisado el dispositivo legal dedicado a aniquilarla, analizaremos estadísticamente cual lazo se puede hacer entre la evasión fiscal internacional y la movilización de recursos domésticos. Para ello, presentaremos indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios como variables explicativas de la brecha tributaria provocada por la evasión fiscal internacional. Examinaremos igualmente esta relación tomando en cuenta el nivel de renta entre países, queriendo demostrar que los países ricos con indicadores de rendimiento tributario favorables padecen menos de la problemática.

Habida cuenta de la persistencia de la brecha fiscal debida a la evasión fiscal, a pesar de los mecanismos favorables a la movilización internacional de recursos, abordaremos las soluciones propuestas para reformar la fiscalidad internacional. Nos enfocaremos pues sobre la propuesta de un impuesto mínimo internacional para las empresas multinacionales, criticando y aportando mejoras al dicho impuesto.

Por fin, destacaremos los principios fiscales subyacentes desestabilizados por el eventual establecimiento de una imposición mínima, concluyendo que este cambio tendrá que pasar por la cooperación entre los Estados y la armonización del derecho fiscal internacional.

PALABRAS CLAVE: Movilización de recursos domésticos, evasión fiscal, fiscalidad internacional, planificación fiscal agresiva, cooperación fiscal internacional, soberanía tributaria, paraísos fiscales, eficacia de los sistemas tributarios, impuesto mínimo.

Resum

En aquesta tesi abastem el tema de la digitalització de l'economia, que augmenta i facilita la possibilitat d'evasió fiscal. En efecte, l'absència de flux físic i la desconexió entre la materialitat i les operacions comercials fan difícil la detecció del frau, mentre que la globalització torna extraordinàriament complexa rastrear i documentar les rendes imposables.

Alhora, l'evasió fiscal internacional representa una amenaça crucial per a la mobilització internacional de recursos domèstics, eina crucial per fomentar el desenvolupament sostenible i enriquir les nacions.

Dit això, estudiem en aquestes línies la problemàtica de l'evasió fiscal internacional en la seva relació perjudicial amb la mobilització internacional de recursos domèstics, en el context canviant de la fiscalitat internacional de l'inici del segle XXI.

Així, després d'haver elaborat una teoria general de l'evasió fiscal i revisat el dispositiu legal dedicat a aniquilar-la, analitzarem estadísticament quin llaç es pot fer entre l'evasió fiscal internacional i la mobilització de recursos domèstics. Per fer-ho, presentarem indicadors de rendiment dels sistemes tributaris com a variables explicatius de la bretxa tributària provocada per l'evasió fiscal internacional. Examinarem igualment aquesta relació tenint en compte el nivell de renda entre països, volent demostrar que els països rics amb indicadors de rendiment tributari favorables pateixen menys de la problemàtica.

Tenint en compte la persistència de la bretxa fiscal deguda a l'evasió fiscal, malgrat els mecanismes favorables a la mobilització internacional de recursos, abordarem les solucions proposades per reformar la fiscalitat internacional. Ens enfocarem doncs sobre la proposta d'un impost mínim internacional per a les empreses multinacionals, criticant i aportant millores a aquest impost.

Per fi, destacarem els principis fiscals subjacents desestabilitzats per l'eventual establiment d'una imposició mínima, conclouent que aquest canvi haurà de passar per la cooperació entre els Estats i l'harmonització del dret fiscal internacional.

PARAULES CLAU: Mobilització de recursos domèstics, evasió fiscal, fiscalitat internacional, planificació fiscal agressiva, cooperació fiscal internacional, sobirania tributària, paradisos fiscals, eficàcia dels sistemes tributaris, impost mínim.

Abstract

In this thesis, we cover the issue of the digitalization of the economy, which increases and facilitates the possibility of tax evasion. Indeed, the absence of physical flow and the disconnection between materiality and business operations make it difficult to detect fraud, while globalization makes tracking and documenting taxable income extraordinarily complex.

At the same time, international tax evasion represents a crucial threat to the international mobilization of domestic resources, a crucial tool for fostering sustainable development and enriching nations.

That being said, we study in these lines the problem of international tax evasion in its detrimental relationship with the international mobilization of domestic resources, in the changing context of international taxation at the beginning of the 21st century.

Thus, after having developed a general theory of tax evasion and reviewed the legal device dedicated to annihilating it, we will analyze statistically what link can be made between international tax evasion and the mobilization of domestic resources. For this, we will present performance indicators of the tax systems as explanatory variables of the tax gap caused by international tax evasion. We will also examine this relationship taking into account the level

of income between countries, wanting to show that rich countries with favorable tax performance indicators suffer less from the problem.

Given the persistence of the tax gap due to tax evasion, despite the mechanisms favorable to the international mobilization of resources, we will address the proposed solutions to reform international taxation. We will therefore focus on the proposal for an international minimum tax for multinational companies, criticizing and providing improvements to said tax.

Finally, we will highlight the underlying tax principles destabilized by the eventual establishment of a minimum tax, concluding that this change will have to go through cooperation between States and the harmonization of international tax law.

KEY WORDS: Domestic resource mobilization, tax evasion, international taxation, aggressive tax planning, international tax cooperation, tax sovereignty, tax havens, efficiency of tax systems, minimum tax.

Índice

Resumen	2
Abreviaturas y siglas	13
INTRODUCCIÓN	19
Planteamiento	20
Método y fuentes	23
Hipótesis y pregunta de investigación	24
Desarrollo	25
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA Y MARCO TEORICO	29
Título I. Aproximación al Concepto de Evasión Fiscal Internacional y Nociones Afines	31
1. Definición positiva de la evasión fiscal	31
1.1. Introducción	31
1.2. El problema jurídico de la evasión fiscal	34
1.3. El problema semántico de la evasión fiscal	37
1.4. Conclusión	41
2. Delimitación negativa de la evasión fiscal: relación extensiva con nociones afines	42
2.1. Introducción	42
2.2. La elusión fiscal	43
2.3. El fraude fiscal	47
2.4. Desemejanzas entre el fraude y la evasión fiscal	49
2.5. La optimización fiscal	58
2.6. Conclusión	60
3. Análisis y desarrollo del concepto jurídico de evasión fiscal internacional	61
3.1. Introducción	61
3.2. Sobre el problema semántico	61
3.3. Sobre la relación de la evasión fiscal con nociones afines	63
3.4. Desarrollo del concepto de evasión fiscal internacional	67
3.5. Conclusión	71
Título II. Instrumentos internacionales para la Movilización de Recursos Domésticos	75
1. La importancia creciente de los recursos domésticos en el desarrollo sostenible	75
2. La financiación del desarrollo en su componente fiscal	76
3. Relación entre movilización de recursos domésticos y evasión fiscal internacional	83
CAPÍTULO II. MECANISMOS JURIDICO-TRIBUTARIOS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL	88

Título I. Tipología de Normas Antievasión en Derecho Comparado y Derecho Comunitario	90
1. Tipología concisa de las normas antievasión en derechos internos.....	90
1.1. Introducción.....	90
1.2. Impuesto de salida.....	92
1.3. Cláusulas antiabusos.....	94
1.4. Presunciones de traslado de materia imponible.....	97
1.5. Legislación sobre las sociedades extranjeras controladas	101
1.6. Amnistía fiscal y regularización.....	102
1.7. Conclusión.....	102
2. El Derecho comunitario contra la evasión fiscal	105
2.1. Introducción.....	105
2.2. Armonización de las legislaciones tributarias	106
2.3. Aproximación de las legislaciones: la directiva ATAD	115
2.4. Proyecto de directiva sobre los servicios digitales	116
3. El Derecho comunitario derivado en la materia	121
3.1. Aporte a la doctrina del abuso fiscal	122
3.2. La prevención de la evasión fiscal como justificación al infrigimiento de las libertades fundamentales.....	124
3.3. Conclusión.....	127
Título II. Normas Antievasión en Derecho Fiscal Internacional.....	130
1. Derecho y fraude fiscal internacional.....	130
1.1. Contexto del fraude fiscal internacional.....	131
1.2. Contención de los paraísos fiscales	132
1.3. Aumento de la transparencia y automatización del intercambio de información.....	133
1.4. El Informe BEPS	134
1.5. Aclaración previa sobre las nociones de planificación fiscal agresiva y de erosión de la base imponible.....	135
2. Instrumentos jurídicos de derecho fiscal internacional	135
2.1. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.....	135
2.2. Convención modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo de la ONU.....	136
2.3. Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (MLI).....	136
2.4. Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal	137
2.5. Convenio para evitar la doble tributación de la Comunidad Andina.....	138
2.6. U.S Tax Model Income Tax Convention	138
3. Normas antievasión en derecho fiscal internacional	139

3.1.	Cláusula de beneficiarios efectivos	139
3.2.	Cláusula de limitación de beneficios	140
3.3.	Disposición antiabuso.....	140
3.4.	Norma en contra de la evitación artificiosa del establecimiento permanente	141
3.5.	Clausula contra el traslado artificioso de beneficios	143
3.6.	Norma contra los mecanismos híbridos	144
3.7.	Cláusula de los criterios principales	144
3.8.	Intercambio de información fiscal	145
3.9.	Asistencia mutua a la recaudación tributaria.....	147
CAPÍTULO III. EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL: IMPACTO SOBRE LA MOVILIZACIÓN DE RECURSOS DOMESTICOS		152
Título I. Análisis Estadística de la Relación entre la Evasión Fiscal Internacional y los Recursos Domésticos		154
1.	Presentación de estudios y datos	154
1.1.	Datos.....	154
1.2.	Método.....	157
2.	Indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios y evasión fiscal internacional	159
2.1.	El coste de recaudación (Cost of Collection)	160
2.2.	La capacidad tributaria (Tax Capacity)	162
2.3.	El esfuerzo tributario (Tax Effort).....	165
2.4.	La flotabilidad fiscal (Tax Buyoancy).....	168
3.	Relación entre nivel de renta, indicadores y evasión fiscal internacional	169
3.1.	Observaciones previas	169
3.2.	Variable explicada: la brecha fiscal (Tax Gap)	171
3.3.	Medida: el tipo impositivo efectivo (Effective Tax Rate).....	173
3.4.	Regresión lineal y constataciones.....	174
Título II. Mecanismos Internacionales para la Movilización de Recursos Domésticos.....		178
1.	Cooperación fiscal internacional	178
1.1.	Concepto.....	178
1.2.	Cooperación y recaudación fiscal internacional.....	183
1.3.	Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales	187
1.4.	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria.....	192
2.	Tax Compliance	193
2.1.	Concepto.....	193
2.2.	Teorías del Tax Compliance	197
3.	Buena gobernanza en materia fiscal.....	202

3.1.	Definición.....	202
3.2.	El Estado como agente de la competencia fiscal perjudicial.....	206
3.3.	La coherencia de un sistema tributario como prueba de buena gobernanza fiscal.....	209
CAPÍTULO IV. EVALUCACIÓN TEORICA Y PRACTICA SOBRE EL MECANISMO JURIDICO-TRIBUTARIOS.....		
JURIDICO-TRIBUTARIOS.....		212
Título I. Debilidades Teóricas y Prácticas de la Teoría de la Evasión Fiscal.....		214
1.	Análisis del Principal Purpose Test.....	214
1.1.	A título preliminar.....	214
1.2.	Presentación.....	216
1.3.	Principio.....	220
1.4.	Campo de aplicación.....	221
1.5.	Sanción.....	222
2.	Debilidades del Principal Purpose Test: análisis en dos pasos.....	224
2.1.	El elemento subjetivo del Principal Purpose Test.....	224
2.2.	El elemento objetivo del Principal Purpose Test.....	227
2.3.	Observaciones.....	230
3.	Vulnerabilidades en Derecho comunitario.....	234
3.1.	Introducción.....	234
3.2.	La armonización negativa contra la soberanía fiscal estatal.....	235
3.3.	Las discrepancias fiscales entre jurisdicciones europeas.....	239
3.4.	La cuestión de las regiones periféricas.....	242
Título II. Digitalización y Evasión Fiscal Objetiva.....		248
1.	La fiscalidad internacional en la era digital.....	248
1.1.	Características de la economía digital.....	248
1.2.	El derecho fiscal internacional frente a la economía digital.....	250
1.3.	Facilitación del abuso fiscal vía la digitalización de la economía.....	254
2.	La evitación del estatuto de establecimiento permanente en el negocio de la recopilación de datos.....	256
2.1.	Introducción.....	256
2.2.	Evitación artificial del estatus de establecimiento permanente.....	258
2.3.	Evolución y obsolescencia del concepto de establecimiento permanente.....	260
2.4.	Desarrollo de la noción del establecimiento permanente virtual.....	264
2.5.	Conclusión.....	268
3.	Caracterización y valoración de los datos recopilados.....	269
3.1.	La brecha jurídica de la fiscalidad transfronteriza de los datos recogidos.....	270

3.2.	El problema subyacente de la calificación de datos en el derecho tributario internacional	273
3.3.	El problema de la valoración de los datos recogidos.....	279
3.4.	Riesgos de abusos.....	281
3.5.	Conclusión.....	283
CAPÍTULO V. RESPUESTAS APORTADAS Y PROSPECTIVA		286
Título I. Respuestas Aportadas por la Fiscalidad Internacional		288
1.	Soluciones propuestas para imponer la economía digital.....	288
1.1.	A la búsqueda de soluciones.....	288
1.2.	El método transaccional	293
1.3.	Aproximación por la destinación.....	296
1.4.	Impuestos sobre los servicios digitales.....	300
2.	Problemas del impuesto sobre los servicios digitales.....	303
2.1.	La cuestión de la naturaleza del impuesto	303
2.2.	Conflicto con los convenios de doble imposición	304
2.3.	El principio de libertad de establecimiento	308
2.4.	Prohibición de la discriminación y principios de Ottawa.....	309
2.5.	Problemas con la teoría de la creación de valor	311
3.	La solución del impuesto mínimo: el Pilar 2 de la OCDE	312
3.1.	Mecanismo	312
3.2.	Ejemplos previos	314
3.3.	Observación.....	316
3.4.	Una base armonizada como condición indispensable	317
Título II. La Soberanía Fiscal en la Era Digital.....		326
1.	Soberanía fiscal y supranacionalidad: una convergencia necesaria	326
1.1.	Concepto de soberanía fiscal	326
1.2.	Alcance y límites con el derecho internacional	328
1.3.	Crisis de la soberanía.....	334
2.	Territorialidad y extraterritorialidad en la era digital	337
2.1.	Principios de territorialidad y de globalidad.....	337
2.2.	El reparto del poder tributario en contexto internacional: residencia, fuente y destino ..	341
2.3.	Globalidad y extraterritorialidad	346
3.	La supranacionalidad: ¿una condición necesaria?.....	348
3.1.	Organizaciones supranacionales en derecho fiscal internacional	348
3.2.	Organizaciones internacionales y gobernanza tributaria mundial	353
3.3.	Armonización, cooperación y coordinación: ¿la restauración de la soberanía fiscal?	356

CONCLUSIÓN	363
1. Recapitulación.....	364
1.1. Primer capítulo.....	364
1.2. Segundo capítulo.....	365
1.3. Tercer capítulo.....	365
1.4. Cuarto capítulo.....	370
1.5. Quinto capítulo.....	371
2. Averiguación de las hipótesis.....	376
3. Aportación de la tesis.....	378
BIBLIOGRAFÍA	381
Legislación.....	383
Interna.....	385
Argentina.....	383
Bélgica.....	383
Francia.....	383
España.....	383
Estados Unidos.....	384
India.....	384
Italia.....	384
México.....	384
Portugal.....	384
Comunitaria.....	385
Primaria.....	385
Derivada.....	385
Internacional.....	387
Jurisprudencia.....	389
Nacional.....	389
Bélgica.....	389
Colombia.....	389
España.....	389
Estados Unidos.....	389
Francia.....	389
Italia.....	389
Sudáfrica.....	389
Comunitaria.....	390
Internacional.....	392

Doctrina.....	393
Artículos.....	393
Español.....	393
Francés.....	395
Inglés.....	400
Neerlandés.....	414
Portugués.....	414
Libros.....	414
Español.....	414
Francés.....	416
Inglés.....	418
Italiano.....	421
Portugués.....	421
Neerlandés.....	421
Informes y documentos oficiales.....	422
Español.....	422
Francés.....	423
Inglés.....	425
Neerlandés.....	427
Papers y Tesis.....	427
Español.....	427
Francés.....	427
Inglés.....	428
Italiano.....	431
Declaración, comunicación, conferencias y notas.....	431
Español.....	431
Francés.....	433
Inglés.....	433
Sitios web y periódicos.....	435
Español.....	435
Francés.....	436
Inglés.....	436
ANNEXOS.....	439
Anexo 1: Estudio comparado del uso de las palabras “elusión, evasión y fraude” en instrumentos jurídicos comunitarios.....	440
Anexo 2: Ingresos fiscales / PIB : comparación por nivel de renta.....	442

Anexo 3: Ingresos fiscales / PIB : mapa.....	443
Anexo 4: Media del recaudo fiscal potencial y efectivo en los años 2000.....	444
Anexo 5: Ingresos públicos excluidas transferencias (en porcentaje del PIB).....	445
Anexo 6: Costos anuales per cápita de los ODS de los PED	446
Anexo 7: Flujos de financiación del desarrollo (1995- 2011).....	447
Anexo 8: Probabilidad de auditoria por el IRS de las compañías estadounidense.....	448
Anexo 9: Señales de evasión fiscal	449
Anexo 10: Esquema de organización de empresa en la economía digital.....	450
Anexo 11: Diferencia entre DBCFT, CIT y VAT.....	451
Anexo 12: Diferencia entre imposición en la destinación y la fuente.....	452
Anexo 13: Esquema de planificación fiscal agresiva.....	453
Anexo 14: Impuestos digitales en diferentes jurisdicciones.....	454
Anexo 15: Impuestos digitales en diferentes jurisdicciones.....	455
Anexo 16: Mapa de países con ISD vigente (2020).....	456
Anexo 17: Evolución hacia un régimen de fiscalidad internacional vinculante.....	457
Anexo 18: Cooperación evolutiva.....	458
Anexo 19: Ingresos de grandes empresas digitales	459
Anexo 20: Jurisdicciones más responsable de las pérdidas fiscales.....	460
Anexo 21: Esquema de cumplimiento tributario.....	461
Anexo 22: Regresión lineal de los indicadores de eficiencia fiscal	462
Anexo 23: Ingresos fiscales en función de la calidad de las instituciones	463
Anexo 24: Cumplimiento tributario en función de la obligación de información.....	464
Anexo 25: Indicadores de buena gobernanza por regiones mundiales.....	465
Anexo 26: Perdidas fiscales en función de la riqueza del país.....	466
Anexo 27: Determinantes del esfuerzo fiscal.....	467
Anexo 28: Impacto de la base imponible armonizada sobre las transferencias intragrupo.....	468

Abreviaturas y siglas

Art.	Artículo
AOD	Asistencia oficial para el desarrollo
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
B2C	Business to Customer
BICIS	Base común del Impuesto sobre sociedades
BICCIS	Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades
BRICS	Brasil, China, India, Rusia y Sudáfrica
C2C	Customer to Customer
CAA	Chambre Administrative d'Appel
CC	Código Civil
CDI	Convenio de doble imposición
CE	Comisión europea / Commission européenne
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CFC	Controlled Foreign Company
CGI	Code Général des Impôts
CIR	Code des impôts sur le revenu

CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimiento das Pessoas Coletivas
CNUCYD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
COC	Cost of Collection
CP	Código Penal
CRS	Common Reporting Standard
CTD	Collecting Tax Database
DBCFT	Destination-Based Cash Flow Tax
DIN	Déduction des intérêts notionnels
DPR	Decreto del Presidente della Repubblica
DRM	Domestic Resources Mobilization
DST	Digital Services Tax
EC	European Commission
ECOSOC	United Nations Economic and Social Council
EEE	Espacio Económico europeo
EP	European Parliament
EURODAD	European Network on Debt and Development
FACTI	Financial Accountability Transparency & Integrity
FMI	Fondo Monetario Internacional

GAFAM	Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GWH	Grondwettelijk Hof
HMRC	HM Revenue and Customs
I+D	Investigación y Desarrollo
IETU	Impuesto empresarial a tasa única
IFA	International Fiscal Association
IRC	Internal Revenue Code
IRR	Income Inclusion Rule
IS	Impuesto de sociedades
ISD	Impuesto sobre servicios digitales
ITD	International Tax Dialogue
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIC	Low Income Country
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LT	Lei Geral Tributaria
MAATM	Multilateral Agreement on Administrative Assistance in Tax Matters
MIC	Middle Income Country

MNE	Multinational Entreprises
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OMC	Organización Mundial del Comercio
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PE	Parlamento Europeo/ Parlement européen
PED	Países en desarrollo
PPT	Principal Purpose Test
RIIG	Razón imperiosa de interés general
RUP	Región ultraperiférica de la Unión Europea
SDG	Sustainable Development Goals
TA	Tax Avoidance
TC	Tax Capacity
TE	Tax Effort
TJN	Tax Justice Network
TFUE	Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea

TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado sobre la Unión Europea
UE	Unión Europea
UMIC	Upper and Middle Income Country
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UTPR	Undertaxed Payment Rule
VAT	Value Added Tax

INTRODUCCIÓN

Planteamiento

Aunque no tiene una definición científica comúnmente admitida, podemos calificar la evasión fiscal como un conjunto de prácticas que tienden a evitar o a minimizar la imposición efectiva de la materia imponible. Si algunos consideran que la evasión fiscal permanece en el dominio de la legalidad¹ - pese a que pueda ser contraria al espíritu de la ley - otros piensan que es ilegal.² En cualquier hipótesis, la evasión fiscal se desempeña principalmente en el marco de la fiscalidad internacional, siendo las empresas multinacionales sus principales actores.³

Por tanto, luchar contra la evasión fiscal se está convirtiendo en una preocupación creciente dentro del ámbito de las opiniones públicas⁴ y de las políticas estatales de muchos países,⁵ considerando el lucro cesante para el presupuesto de aquellos.⁶ Así pues, la Unión Europea desarrolló en 2016 un instrumento jurídico dedicado a la lucha contra la elusión fiscal,⁷ así

¹ CE, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, 2015, 2

² SÉNAT, Rapport 673 fait au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, 17 de julio de 2012, 11

³ UE, Directiva 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, cons.1

Señalamos que esta directiva ha sido enmendada ligeramente, en cuanto a las asimetrías híbridas.

Véase UE, Directiva 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países

⁴ Así pues, visto que la evasión fiscal por parte de las grandes corporaciones está bien establecida y es una práctica estándar, la opinión pública mundial está esperando que se tomen medidas efectivas para ponerle fin.

DILLON S., "Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation" in *International Lawyer*, vol. 50, n° 2, 276

⁵ La lucha eficaz contra la evasión fiscal es una de las pistas más comunes enunciadas por las opiniones públicas, tales como la tasación de los altos patrimonios, la sobreimposición de los ingresos del capital o las nacionalizaciones, para incrementar los recursos domésticos.

Asimismo, la cuestión ha sido por parte puesto de relieve en 2015 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su informe BEPS (Base Erosion Profit Shifting), cuya finalidad era de recomendar medidas contra las planificaciones agresivas, que aprovechan las asimetrías en las reglas fiscales de diferentes países para trasladar beneficios hacia jurisdicciones de tasación débiles, incluso nulas. En suma, el informe proponía 15 recomendaciones que giran en torno a tres pilares: transparencia, sustancia y coherencia de la imposición.

⁶ PINTEAUX P., "De l'optimisation à l'évasion fiscale internationale (2/2)" in *Économie et Management* n°163, enero de 2017, 63

⁷ Véase *infra* Capítulo II, Título I, 2.

como otras organizaciones internacionales como la OCDE y la ONU.⁸ También, no es infrecuente que países hayan ya desde años implementados normas específicas a la problemática discutida en sus derechos internos.⁹

Asimismo, los temores de una opinión pública sospechosa han sido confirmados por los “LuxLeaks” y los “Panama Papers”,¹⁰ dos escándalos relacionados en los dispositivos elaborados por los cuales las grandes corporaciones y los individuos ricos esconden sus activos y evitan el pago de impuestos.¹¹

De hecho, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal es una cuestión importante de soberanía y de saneamiento de las cuentas públicas y, como tal, constituye una prioridad de la acción pública.¹² La dimensión internacional de la evasión fiscal y de su contención es por ende indubitable.¹³

Con mayor razón, la lucha contra la evasión fiscal es una herramienta¹⁴ para las políticas de desarrollo sostenible.¹⁵ De manera más global, podemos decir que la tributación es

⁸ Véase *infra* Capítulo II, Título I, 3.

⁹ Véase *infra* Capítulo II, Título I, 1.

¹⁰ Sobre este tema, véase MARIAN O., “The state administration of international tax avoidance” *in* Harvard Business Law Review, 7(1), 2017, 6 s.

¹¹ DILLON S., “Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation” *in* International Lawyer, vol. 50, n° 2, 2017

¹² REPUBLIQUE FRANCAISE, Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales, Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, 2021, 9

¹³ En la reunión del G20 celebrada en febrero de 2013 en Moscú, los ministros de Hacienda europeos se comprometieron a adoptar las medidas necesarias para luchar contra la elusión fiscal y confirmaron que las medidas nacionales no eran suficientes por sí solas para obtener los resultados deseados.

PE, Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)), 2013, cons. S-T.

¹⁴ En el marco del Consenso sobre Desarrollo forjado en su reunión de Seúl, el G20 reconoce que desarrollo y temas económicos globales no pueden ser tratados de manera separada: el desarrollo es crucial para el crecimiento económico global, la reducción de la pobreza y la creación de empleo. Se decide poner entonces un Plan de Acción Plurianual basado en nueve pilares (infraestructuras, desarrollo de recursos humanos, comercio, crecimiento, inclusividad social, seguridad alimentaria, inversión privada y creación de empleo, movilización de recursos domésticos, gestión del conocimiento). España es facilitadora, junto con Sudáfrica, del Pilar 8 sobre movilización de recursos domésticos.

¹⁵ Una tributación sostenible requiere una recaudación de ingresos suficientes para apoyar los bienes y servicios gubernamentales que la sociedad necesita y desea. Los impuestos deben prever equidad dentro de los

fundamental para la movilización de los recursos domésticos de los Estados¹⁶ y la financiación de los países en desarrollo en particular.¹⁷

Dentro de los recursos domésticos, son los disponibles por el sector público los que responden, en mayor medida, a las prioridades colectivas. A su vez, dentro de los recursos públicos ocupan un lugar central aquellos que derivan de la recaudación impositiva.¹⁸

Por tanto, ampliar la base impositiva y mejorar el diseño del sistema fiscal, fortalecer las capacidades de las administraciones fiscales y eliminar las vías para la evasión fiscal resultan tareas claves para mejorar la financiación del desarrollo.¹⁹

Mientras tanto, aunque los Estados desarrollados tienen un campo normativo suficientemente armado para hacer frente a las situaciones de evasión fiscal internacional, la recaudación suya es muy difícil, entre otros, por los cambios inducidos por la digitalización de la economía y la desestabilización subsecuente de las categorías tradicionales de la fiscalidad internacional.

contribuyentes, transparencia en la aplicación para que la población entienda y acepte el impuesto y la necesidad de éste y una recaudación que no favorecen a algunos grupos sociales

ORDOWER H., “Capital, an Elusive Tax Object and Impediment to Sustainable Taxation” *in* Florida Tax Review, vol 23 n° 1, 2020, 625

¹⁶ “La movilización de recursos domésticos representa un desafío importante para los Estados con miras a asegurar su funcionamiento, credibilidad y misión de servicios públicos. Dentro de aquellos recursos, los que proceden de fuentes tributarias constituyen una parte importante, ya que los impuestos representan, en los países en vía de desarrollo, entre el 10 y el 20 % frente al 30-40 % del PIB en las economías de la OCDE. Para conseguir esos recursos, la eficacia de su sistema tributario es entonces crucial”.

PE, Resolución de 8 de julio de 2015, sobre la elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos a la gobernanza, la protección social y el desarrollo en los países en desarrollo (2015/2058(INI)), D

¹⁷ “La fiscalidad es un elemento fundamental en toda estrategia de desarrollo al ser un instrumento de movilización de recursos financieros nacionales en los países en desarrollo. Así, con una adecuada fiscalidad se puede avanzar hacia la consecución de una sostenida financiación de sus procesos de desarrollo económico y social, con una reducción de la dependencia financiera externa, a la vez que se posibilita, con la adecuada combinación de tributos, una redistribución de la renta y la riqueza que derive en mejoras en sus niveles de equidad”.

CASCANTE K., GAYO D., Cooperación internacional y financiación para el desarrollo en Centroamérica y Sudamérica: propuestas para la política española de cooperación al desarrollo, Fundación alternativas, 2014, 69

¹⁸ Los ingresos del Estado son el conjunto de los recursos de que dispone para la aplicación de las políticas públicas. Todos los años se consolidan en el presupuesto del Estado. La mayor parte de estos recursos procede de los ingresos fiscales -más del 90% del total de los ingresos - constituidos por impuestos directos o indirectos que gravan tanto a los ciudadanos como a las empresas. Sus otros ingresos proceden de ingresos no fiscales como el producto de las multas o de los juegos.

¹⁹ GARCIMARTÍN C., *ibid.*, 52

Así pues, la incapacidad de funcionar de los convenios preventivos de doble imposición, las actuaciones del contribuyente fomentando la competencia fiscal (ej. prácticas de *treaty shopping*) y la falta de participación en materia de cooperación y de coherencia fiscal a nivel internacional son todas explicaciones posibles a la incapacidad de aniquilar la evasión fiscal.

Dicho esto, proponemos estudiar la relación entre la evasión fiscal y la movilización internacional de recursos domésticos,²⁰ siendo entendido que la una impacta negativamente la segunda, y que, de una cierta manera y por parte, ambos son las dos caras de la misma moneda. Haciéndolo, trataremos de contestar la pregunta del porque no se recauda la evasión fiscal al nivel internacional.

Investigaremos entonces las fuentes principales de la inaplicación de las normas antievasión, lo que destacará las debilidades de la fiscalidad internacional, tanto sobre el plano teórico como práctico, siendo entendido que, bajo los auspicios de la OCDE, los debates internacionales avanzan ahora hacia una solución global de reforma del sistema tributario.²¹

Método y fuentes

Los métodos que serán desempeñados a lo largo de la tesis, con el fin de coleccionar informaciones en cuanto a la problemática serán los siguientes:

- Estudio de derecho tributario comparado, con el fin de poner de relieve las diferentes normas en contra de la evasión fiscal y de conocer la definición dada al concepto de evasión fiscal en diferentes jurisdicción,
- Estudio de normas, informes y documentos internacionales, con un enfoque especial hacia la OCDE y la Unión Europea, para poner de relieve, primeramente, las normativas europeas e internacionales de la represión de la evasión fiscal, así como sus posibles quiebras, y, por otra parte, los factores positivos para controlar la evasión fiscal, es decir el cumplimiento fiscal, la cooperación tributaria y la buena gobernanza en materia fiscal.

²⁰ Entendemos por ello, el proceso por lo cual de la se hace efectiva la colecta de las riquezas de los Estados al nivel internacional, y en particular, la recaudación de la renta impositiva.

²¹ EC, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council : Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final, 2021, 1

- Trabajo de campo, a través de un análisis estadísticos de la evasión fiscal, de sus principales determinantes y tendencias, con el fin de proponer una manera de minorarla.

Para hacer eso, estudiaremos fuentes de jurisdicciones internas e internacionales, así como la jurisprudencia comunitaria en torno a la cuestión. Siendo así, pretendemos cubrir un espectro de fuentes lo más amplio posible con el fin de recoger un conjunto de elementos de definición comúnmente compartidas para hacer emerger una definición con miras a lograr un consenso.

La investigación de esta tesis se basa tanto en la literatura como en las fuentes pertinentes del derecho internacional. Investigaremos dentro de diversos marcos normativos para encontrar soluciones a la problemática: propuestas por diferentes autoridades tributarias y profesionales, artículos, libros y otras publicaciones científicas, informes oficiales y estudios económicos. Así, la doctrina jurídica será una fuente importante para la investigación de esta tesis.

Hipótesis y pregunta de investigación

Las hipótesis que sostienen la reflexión son las siguientes:

- La evasión fiscal está influida por indicadores de rendimientos de sistemas tributarios y por el nivel de renta, y el tipo impositivo efectivo es el determinante más eficaz para aumentar la movilización internacional de recursos domésticos.
- Factores como la buena gobernanza fiscal, la cooperación fiscal internacional y el *tax compliance* influyen positivamente la movilización internacional de recursos domésticos.
- El dispositivo jurídico antievasión fiscal es suficientemente robusto, tanto al nivel interno como internacional para los países desarrollados. Por tanto, la teoría de la evasión fiscal puede tener dificultad en su aplicación, por su vaguedad, falta de previsibilidad y de seguridad jurídica.
- El comportamiento abusivo del contribuyente vía los procedimientos de *treaty shopping* impide la recaudación efectiva de la deuda tributaria donde se hayan generado beneficios. Este comportamiento está ampliado por la digitalización de la economía y se aprovecha de la inaplicación normativa de los convenios de prevención de la doble imposición, principalmente debida a la obsolescencia del concepto del establecimiento permanente.

La pregunta de investigación es la siguiente: ¿Por qué, a pesar de las normas vigentes en ordenamientos jurídicos internos e internacional, los Estados no consiguen acabar con la evasión fiscal internacional?

Desarrollo

En el primer capítulo, se estudiará el concepto de evasión fiscal internacional y las nociones afines. De igual forma, introduciremos los conceptos de movilización internacional de recursos domésticos, y su lazo con la materia fiscal.

En el segundo capítulo, se dará una tipología de las normas antievasión la más completa posible. Para ello, se considerarán los derechos nacionales, al compararlos, así como las fuentes de Derecho europeo e internacional.

En el tercer capítulo abarcaremos la relación entre la evasión fiscal internacional y el daño ocasionado a la movilización de recursos domésticos. Así pues, daremos un análisis estadístico de la evasión fiscal internacional, así como indicadores de buena gobernanza fiscal de los Estados, que influyen sobre ella. Además, veremos cuales son los factores favorables a la movilización internacional de recursos domésticos.

En el cuarto capítulo, daremos cuenta del problema mayor actual de la fiscalidad internacional, es decir el tema de la digitalización y sus consecuencias sobre la evasión fiscal internacional, siendo ellas una facilitación de los comportamientos abusivos, pero también la creación de vacíos jurídicos que permite a muchos actores evadir “objetivamente”²² impuestos.

Por tanto, la emergencia de una economía digital no sólo amplifica estos efectos, sino que además los sitúa en el centro de la creación de valor.²³

²² Sobre esta noción, véase *infra* Capítulo I, Título I, 2.4.

²³ Por ejemplo, las redes sociales como Facebook, Twitter, Instagram o LinkedIn permiten la presentación e intercambio de información y de contenidos de naturaleza muy variada con todos los miembros de la red. Eso se ha convertido en un reto muy importante para el desarrollo de la actividad de los anunciantes publicitarios.

MONNIER J-M., “Les rapports et regards de la territorialité de l’impôt sur les sociétés avec l’économie” *in* Revue française de finances publiques, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 2019, 44

En efecto, las redes sociales, los mercados en línea del comercio electrónico²⁴ y el conjunto de las empresas de Internet se han convertido en espacios de captación y acumulación de datos personales.²⁵ Eso es una de las principales características de la economía digital, que ahora se conoce como *Big Data*.²⁶ Del mismo modo, la disminución considerable en los costos de coordinación y logísticos ha provocado una ampliación del ámbito de desarrollo de las actividades mercantiles,²⁷ al crear un ambiente óptimo para la generación y organización de transacciones en nuevos mercados, como lo de la economía digital.²⁸ La creación del valor económico dentro de la economía digital será al núcleo de la temática de este cuarto capítulo,

²⁴ Es necesario distinguir entre tres tipos de comercio electrónico: comercio electrónico de productos tangibles, de productos intangibles y de servicios. Los tres tipos de comercio electrónico son globales, en el sentido de que tiene lugar en el mundo sin que se dé un significado real a las fronteras territoriales entre países. El comercio electrónico ignora o incluso destruye las fronteras territoriales. Todos los tipos de comercio electrónico también son virtuales.

AZAM R., “E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaptation Model” in *Virginia Journal of Law & Technology*, vol. 12, n° 5, 2007, 8

²⁵ Más concretamente, la información procedente de los “rastros” dejados por los internautas, sus correos electrónicos o sus “publicaciones o estados” en las redes sociales pueden ser aprovechados por empresas para comprender los comportamientos de sus clientes y anticipar mejor cómo hacer evolucionar su oferta. Si bien el volumen de los datos ha aumentado exponencialmente y su calidad ha mejorado, el costo del tratamiento de datos ha disminuido considerablemente debido a que se ha hecho más rápido, lo que facilita su utilización comercial. Esta valorización comercial de los datos se ha convertido así en uno de los principales desafíos de la economía digital.

MONNIER J-M., *op.cit.*, 46

²⁶ La economía basada en datos se basa en la creciente capacidad de almacenamiento, gracias en particular a la tecnología de *clouding* y la infraestructura técnica que permite intercambiar datos de forma rápida y masiva. El volumen de datos recopilados también se amplía considerablemente mediante la recopilación a través de elementos conectados. Por completo, los datos se utilizan para predecir el comportamiento o tendencias del cliente. Los datos personales son los que tienen más valor y forman parte de lo esencial de la economía digital, ya que podemos hablar de “economía de datos”.

JACQUEMIN H., “Le big data à l’épreuve des pratiques du marché et de la protection du consommateur” in *Revue du Droit des Technologies de l’information* n° 70, 2018, 76-77

²⁷ Además, el crecimiento en las actividades transfronterizas empuja el crecimiento económico mundial.

OWENS J., “The Role of International Tax Cooperation in a Global Economic Environment” in ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 125

²⁸ Plataformas digitales como Airbnb o BlaBlaCar son buenos ejemplos de ampliación del concepto de negocio y de nuevas formas de mercancía digital.

SMYRNAIOS N., *Les GAFAM contre l’internet. Une économie politique du numérique*, INA Éditions, 2017, 54-55

y la evasión fiscal “objetiva” resultante, procediendo del omnipresente negocio de recopilación de datos.²⁹

En el quinto capítulo veremos cuales son las respuestas aportadas por la fiscalidad internacional, enfocándonos peculiarmente sobre los Pilares 1 y 2 de la OCDE, es decir respetivamente una nueva repartición de beneficios al nivel internacional y un impuesto mínimo global para las empresas multinacionales, solución que favorecimos. Por fin, veremos como impactaran la reforma de la fiscalidad internacional al siglo XXI a los grandes principios fiscales, y el camino que habrá que tomar para llevarla a cabo. Así pues, veremos que los problemas contemporáneos de evasión fiscal son de carácter internacional y también lo son las soluciones. Así pues, consideramos los desafíos al que se enfrentara la fiscalidad internacional para reformarse en las décadas a venir, navegando entre conceptos como supranacionalidad, soberanía, cooperación y armonización.

²⁹ Según *The Economist*, los datos son el recurso más valioso del mundo, considerándose el nuevo petróleo de la economía. En este sentido, los gigantes de la tecnología que prosperan en la economía de datos hoy en día son comparables a las que fomentaban la industria petrolera en el siglo XX.

EP, Impact of Digitalisation on International Tax Matters : Challenges and Remedies, STUDY Requested by the TAX3 Committee, febrero de 2019, 21

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA
PROBLEMÁTICA Y MARCO
TEORICO

Título I. Aproximación al Concepto de Evasión Fiscal

Internacional y Nociones Afines

1. Definición positiva de la evasión fiscal

1.1. Introducción

La evasión fiscal internacional es un problema que ha tenido una dimensión creciente y acelerada en las últimas décadas, quebrantando la certeza de los sistemas fiscales y poniendo de relieve sus deficiencias. Es igualmente un desafío económico evidente,³⁰ ya que, junto con el fraude y la planificación fiscal agresiva, provoca cada año una pérdida de ingresos fiscales potenciales de un billón de euros en Europa.³¹

En respuesta, la demanda de contención a la evasión fiscal ilustra un anhelo de igualdad por parte de los contribuyentes ante la carga fiscal, la cual se hace cada vez con más insistencia.³²

En efecto, esa cuestión se ha transformado en un tema notable y delicado, que causa preocupación en las opiniones públicas occidentales. De ahí que el estallido de numerosos escándalos de carácter mundial ha puesto de relieve el crecimiento de dichas prácticas y a su vez ha aumentado la presión para acabar con ellas.³³

³⁰ Por ejemplo, la evasión fiscal en Francia se evalúa en 50 millones de euros, haciendo disminuir el tipo implícito de la imposición de las grandes empresas francesas a 26% y 32% para las pymes en 2014, aunque el tarifazo legal es de 33,33%. Por su parte, la suma del fraude fiscal francés es evaluado de 60 a 80 millones de euro por año. Así pues, las pérdidas de ingresos fiscales debido al fraude y a la evasión fiscal fragiliza la sostenibilidad de la hacienda pública.

LEROY M., “L’évasion fiscale, une transgression de quelles normes ?” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal* n° 2016/4, 516

³¹ PE., Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión y los paraísos fiscales, 2013/2060(INI)

La pérdida de ingresos en la UE debida a la evasión fiscal internacional por parte de particulares, que abarca el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre la renta del capital y el impuesto sobre el patrimonio y la herencia se ha estimado en 46000 millones de euros en 2016

EC, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action: Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, Brussels, 15.7.2020 Com (2020) 312 Final 4

³² CORNU L., “L’abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l’évasion fiscale” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal* n° 2018/4, Bruylant, 2018, 512

³³ En 2015, la filtración sin precedentes de 11,5 millones de archivos de Mossack Fonseca, uno de los bufetes de abogados *offshore* más grandes del mundo, se hizo eco en todo el mundo después de demostrar una variedad de

Aun así, organizaciones internacionales, organismos no gubernamentales, profesionales del sector y la sociedad civil se han apropiado de la cuestión.³⁴ Respecto a este tema, las opiniones públicas occidentales piden en efecto cuentas a las empresas multinacionales y a las grandes fortunas, culpables o sospechosas de evasión fiscal, no sólo en lo que respecta a sus responsabilidades económicas, sino que van más allá, pues resultan incluyendo otro tipo de responsabilidades como las morales, sociales y ecológicas que resultan de la conducta de su actividad económica.

Por tanto, nos parece que la evasión fiscal es un concepto a menudo manejado de manera abusiva, peyorativa y trillada para cualificar actos o situaciones cuya complejidad debería impedir un juicio instantáneo.

De hecho, el sentido común asimila en general la evasión fiscal con el hecho de meter su dinero en paraísos fiscales, o de tener cuentas o empresas *offshore*.³⁵ También es frecuentemente admitido que la evasión fiscal es ilegal, o al menos *borderline*, y seguramente amoral e irresponsable.³⁶ Siendo ello, el concepto es usado la mayor parte del tiempo en el debate público de manera vulgarizada y no científica, lo que puede perjudicar su validez operativa, al alterar su veracidad y vaciar su significado.

El objeto de este título radica pues en estudiar y definir en qué consiste fundamental y jurídicamente la evasión fiscal internacional. Nos parece además importante clarificar y profundizar esa idea de evasión fiscal (internacional),³⁷ con miras a diferenciarla con otras ideas

formas sofisticadas en las que los ricos pueden usar jurisdicciones fiscales *offshore*. Llevó la preocupación pública sobre la evasión de impuestos a un nivel excepcional y presionó a los gobiernos para hacer el sistema financiero mundial aún más transparente. El caso de *Panamá Papers* se convirtió en un fuerte disparador para iniciar la última fase de la formación de un nuevo sistema internacional de control tributario.

³⁴ Véase *supra* Introducción, Planteamiento.

³⁵ PALAN R., MANGRAVITI G., “Troubling tax havens: multijurisdictional arbitrage and corporate tax footprint reduction” in *International Handbook of wealth and the Super-Rich*, enero de 2016, 435

³⁶ Véase LEROY M., *op.cit.*

³⁷ Antes de hablar específicamente de la evasión fiscal internacional, que se contrapone a la evasión fiscal interna, cabe definir primeramente la evasión fiscal en sí, es decir en su sentido general.

parecidas, que se encuentran también en la literatura, tales como la optimización o el fraude fiscal, por ejemplo.³⁸

En efecto, cuando nos aproximamos a este concepto, notamos una cierta diversidad de definiciones³⁹ que no recubre necesariamente las mismas realidades. No es fácil entonces revelar la realidad jurídica detrás de ese término de evasión fiscal. Así, a la lectura de la literatura fiscal de unos países, no parece ser clara su definición, siendo más bien un conjunto de ideas entrelazadas formando conceptos similares, diferenciados o mezclados. Esta diversidad es, a nuestro juicio, alimentada por dos problemas que afectan la definición del concepto, o sea un problema semántico y un problema jurídico.

Queremos señalar, primeramente, que el problema jurídico procede de la falta de armonización del término en derecho internacional, como puede serlo por ejemplo la noción de aguas interiores en derecho del mar⁴⁰ o la noción de inmunidad en derecho diplomático.⁴¹ Con mayor razón, el problema jurídico proviene de una falta de definición expresa en derecho positivo de la evasión fiscal, que viene más bien abarcada en la jurisprudencia y en la doctrina, lo que hace escurridizo su campo de definición semántico.

En segundo lugar, llamamos el problema semántico el hecho que la palabra “evasión fiscal” no tiene un sentido perfectamente semejante en los diversos idiomas en los cuales vamos a estudiarlo. Eso significa que la traducción literal más evidente no es *a priori* la más adecuada, y que la evasión fiscal puede ser un falso amigo lingüístico.⁴² Del mismo modo, veremos qué, en español, la palabra puede referirse a múltiples figuras jurídicas.

³⁸ Véase *infra* 2.

³⁹ O en una falta de claridad en ellas.

⁴⁰ ONU, Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, 1994, art. 8

⁴¹ ONU, Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, 1961, art. 1

⁴² Por ejemplo, el concepto de evasión fiscal en Derecho suizo es a menudo confundido con lo de *tax evasion* en un contexto internacional, aunque la evasión constituye un caso de *tax avoidance* en la terminología anglosajona.

CORNU L., *op.cit.*, 518

1.2. El problema jurídico de la evasión fiscal

1.2.1. Ausencia de definición vinculante internacionalmente

Según CALDERÓN CARRERO, la falta de uniformidad conceptual a nivel internacional tiene la consecuencia de la no colaboración y asistencia mutua en la adopción de mecanismos contra el fraude y las evasiones fiscales.⁴³ El hecho que cada país emplee sus propios criterios y determine soberanamente cuándo una operación incumbe al ámbito de la evasión fiscal o no perjudica su contención en un contexto transfronterizo.⁴⁴

En efecto, el concepto de evasión fiscal, aunque tiene una dimensión internacional importante,⁴⁵ carece de definición internacionalmente admitida y vinculante, al menos hasta recientemente.⁴⁶ En esa medida, la noción ha sido desarrollada por dos órganos supranacionales de importancia, la OCDE y la Unión Europea.

De hecho, la OCDE dictó una definición de la evasión fiscal en estas palabras:

*A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.*⁴⁷

Se desprende de las palabras “difficult to define” el problema de circunscribir el concepto. Además, parece oportuno recordar que esta definición tiene un carácter jurídico vinculante, en teoría, sólo para los Estados partes de los convenios de la OCDE, la cual tiene como uno de sus objetivos el de prevenir la evasión fiscal, de tal manera que no puede generar *de oficio* obligaciones ni derechos para Estados terceros que no son partes de esos convenios.⁴⁸

⁴³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y cause en los negocios, Ediciones Aranzadi, 2007, 49

⁴⁴ DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., *ibid.*, 50

⁴⁵ Véase *infra* Introducción, Planteamiento.

⁴⁶ CE, Report of the Committee of independent experts on company taxation, marzo de 1992, 138

⁴⁷ OECD, Glossary of Tax Terms

⁴⁸ “Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento.”

ONU, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969, art.34

Asimismo, en Derecho comunitario tampoco existe una definición determinada y compartida. No encontramos, por ejemplo, una definición de la evasión fiscal en la propia *Anti Tax Avoidance Directive*,⁴⁹ promulgada para combatir precisamente las “prácticas de elusión fiscal”.⁵⁰

Al contrario, en una recomendación relativa al blanqueo de capitales, elusión y evasión fiscales, el Parlamento Europeo pidió instantáneamente el establecimiento de definiciones comunes e internacionalmente admitidas para conceptos relacionados a la evasión fiscal, tales como: un paraíso fiscal, un país no cooperante o que practica la opacidad fiscal, pero no en sí respecto a la evasión fiscal.⁵¹

Para esos órganos supranacionales, parece que la evasión fiscal corresponde a un cierto número de prácticas teniendo en común ciertas características, pero, a este punto, no podemos decir pues que existía una definición que logre el consenso al nivel internacional.

1.2.2. Escasez de definición expresa de la evasión fiscal en los derechos internos

El hecho que no encontremos una definición en el ordenamiento jurídico internacional no impide que se la buscara dentro de los derechos internos.⁵² Sin embargo, al interior de los sistemas jurídicos nacionales tampoco los Estados consiguieron dar una definición bastante clara y compartida.

En efecto, si muchas jurisdicciones han editado normas que podemos calificar de antievasora, escasísimos son los textos dedicados donde se defina positiva y expresamente la evasión fiscal, es decir dando una definición que goce de las suficientes especificaciones y necesarias condiciones para ligarla a un conjunto conceptual específico, revelando su esencia.

⁴⁹ En adelante “ATAD”.

⁵⁰ De momento, ya señalamos que, según nuestra idea, la elusión es una característica esencial de la evasión. Así pues, ambas nociones son estrechamente ligadas.

⁵¹ PE, Recomendación de 13 de diciembre de 2017 al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscal (2016/3044(RSP)), punto 19.

⁵² Señalamos por añadidura que buscaremos una definición operatoria de la evasión fiscal, dejando la dimensión internacional, en primer lugar, a un lado.

De modo similar, por ejemplo, ni en el Derecho francés,⁵³ ni en el Derecho belga,⁵⁴ ni tampoco en el Derecho español está expresamente consagrado el concepto.⁵⁵

1.2.3. Una noción descrita por la jurisprudencia y la doctrina

La consecuencia directa del estado de hecho previamente descrito es que se debe acudir a criterios interpretativos como la artificiosidad, la ausencia de resultados económicos relevantes,⁵⁶ la ausencia de motivos económicos válidos,⁵⁷ o también la condición que las operaciones tengan como fin principal la consecución de una ventaja tributaria indebida importante⁵⁸ para caracterizar una situación de evasión fiscal.

Así pues, la ausencia de definición positiva no impide la utilización operativa del concepto de evasión fiscal en los derechos internos, puesto que la jurisprudencia de los Estados permite, a un cierto nivel, aprehender y reprimir la evasión fiscal, cuando recurre a las presunciones y signos discutidos precedentemente. A título ilustrativo, hablaremos de la teoría jurisprudencial

⁵³ ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, 10 julio de 2013, 21

⁵⁴ Doc. Parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-0476/013, p. 21 *in C. CONST.*, arrêt n° 85/2016 du 2 juin 2016, B.6

⁵⁵ “Habida cuenta de que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria”.

TS, Sentencia de 7 de junio de 2012, Rec 2660/2009, bajo segundo, § 18

⁵⁶ TS, *ibidem*

⁵⁷ “El hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos [...] puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.”

UE, Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, art. 15 a)

⁵⁸ “La exclusión del régimen especial establecido en la LIS requiere acreditar que la existencia de evasión fiscal ha sido el objetivo principal que ha motivado la operación. Si se prueba que los motivos principales han sido económicos y que lo accesorio resulta ser la evasión fiscal, no cabrá deducir el propósito de evasión fiscal y se deberá admitir la aplicación del régimen especial.”

Audiencia Provincial De Guipúzcoa, Sentencia penal de 25 de junio de 2018 n° 142/2018, ES: APSS:2018:624, Antecedentes Primero A)

suiza de la evasión fiscal,⁵⁹ considerando que aquella está constituida por la reunión de tres condiciones:

- la forma elegida por el contribuyente es insólita o inadaptada a las circunstancias económicas (condición objetiva),
- el contribuyente tiene la intención, por este medio, de economizar impuestos (condición subjetiva),
- el contribuyente obtendrá una economía de impuesto notable si esa construcción insólita fuera admitida por las autoridades fiscales (condición de resultado).

1.3. El problema semántico de la evasión fiscal

1.3.1. Polisemia de la palabra evasión fiscal

En el llamado informe RUDING, sobre la imposición de las sociedades, leemos que:

The term tax evasion has different meanings in different languages. In the English language tax evasion implies illegal activities, but generally of less seriousness than tax fraud. For example, refraining from declaring taxable income would be called 'tax evasion' whereas making false statements would be 'tax fraud'. In French 'evasion' has the same meaning as 'avoidance' whether legitimate or not.⁶⁰

De la misma manera:

In examining the approach different nations take to distinguish between tax avoidance and evasion, care must be taken with vocabulary because certain terms are used differently. It is safe to say that there are three different categories of conduct involved. The first is tax evasion, fraud [sic] fiscal in France and Steuerhinterziehung in Germany, which describes criminal behavior. The second is tax avoidance, called simply tax avoidance in the U.K. and called illegitimate, impermissible tax avoidance in the U.S., evasion fiscale in France [...] Last, there is permissible or legitimate tax avoidance, tax planning, or tax minimization.⁶¹

⁵⁹ CORNU L., *op.cit.*, 513-515

⁶⁰ EC, *op.cit.*, 1992, 138

⁶¹ BARKER W.B., The Ideology of Tax Avoidance, Loyola University Chicago Law Journal, vol. 40, 2009, 240

Se desprende de los fragmentos anteriores lo que anunciamos en la introducción de este capítulo, es decir el hecho del cambio de sentido de la palabra “evasión” según las lenguas usadas.

En español igualmente el significado de la palabra no es claro. Algunos sostienen en efecto que la palabra “evasión” tiene la misma significación que *evasion* en inglés y que la palabra “elusión” corresponde al *tax avoidance*.⁶² Por otra parte, en la jurisprudencia comunitaria, y en la doctrina,⁶³ se desprende que, por una parte, el “fraude fiscal” traduce el *tax evasion*, tal como en francés,⁶⁴ y que simultáneamente, “evasión fiscal” es la traducción española de *tax avoidance*.⁶⁵

Por tanto, señalamos un caso minoritario donde se trata de la evasión fiscal (*tax evasion*) concebida como una actitud ilegal de evitación de responsabilidades fiscales pero existiendo al lado de los conceptos de elusión (*tax avoidance*) y de fraude fiscal (*tax fraud*), aquel último siendo una infracción parecido pero más grave, implicando un elemento de defraudación y falseamiento.⁶⁶ Este uso está establecido formalmente en Derecho estadounidense.⁶⁷ Por tanto, no podemos referirnos unilateralmente a este uso terminológico, puesto que, en su caso, la

⁶² MALHERBE J., Compte rendus, Institut Latino-Américain de droit fiscal (I.L.A.T.) - Congrès d’octobre 2008, *Revue de droit international et de droit comparé*, 2009, no 1, 1 ; IONESCU R.N., L’abus de droit en droit communautaire : Thèse pour le doctorat en droit, Universitat Autònoma de Barcelona - Université de Toulouse I, 2009, 119

⁶³ Véase *infra* 2.4.

⁶⁴ DEFFAINS B., LEHMANN E., “Réflexions autour de l’analyse économique de l’évasion fiscale n° 2017/4” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, 406 nota 1

⁶⁵ CRUZ VILAÇA M. J. L., Conclusiones presentadas el 27 de enero de 1988 en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86 (*Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*), ECLI:EU:C:1988:36, cons., 87

⁶⁶ IRC, § 7206

⁶⁷ En efecto, la disposición que contempla el *tax evasion* es la siguiente: “Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony [...]”

IRC, § 7201

En la jurisprudencia, se reconocen dos tipos de evasión: *evasion of assessment* y *evasion of payment* (evasión de la determinación y del pago del impuesto)

CRONIN E.F., *Tax Crimes Handbook*, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, 2009, 2

evasión fiscal corresponde a una infracción codificada, lo que precisamente faltamos en el ordenamiento internacional.

1.3.2. El campo semántico de la palabra evasión fiscal en Derecho comunitario: comparación en los principales idiomas comunitarios

Para verlo más claro, hemos comparado los vocablos de “evasión”, “elusión” y “fraude” con otros idiomas comunitarios, porque, siendo traducido, debería recaudar las mismas realidades y tener un sentido uniforme. En efecto, la Unión Europea siendo un órgano supranacional que afronta a menudo el tema de la evasión fiscal, nos sirve de base para que podamos pensar que la misma tiene una autoridad descriptiva y prescriptiva suficiente en cuanto a la evasión fiscal.

Hemos entonces considerado nueve documentos,⁶⁸ decretados por órganos de la Unión Europea en cuanto a las diferentes traducciones en inglés (y en otra lengua comunitaria), que hicieron de las palabras españolas “elusión”, “evasión” y “fraude”:

- En los documentos primero,⁶⁹ segundo,⁷⁰ sexto⁷¹ y séptimo,⁷² la palabra “evasión” es traducida como *avoidance*.

⁶⁸ Véase *infra* Anexo 1.

⁶⁹ UE, directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Por lo tanto, cabe señalar que la palabra elusión fiscal es también traducida por *avoidance*.

⁷⁰ TJUE, sentencia de 7 de abril de 2011 en el asunto C-20/09 Comisión Europea contra República Portuguesa, ECLI: ECLI:EU:C:2011:214

⁷¹ TJUE, sentencia de 8 de marzo de 2017 en el asunto C-14/16 Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177

⁷² TJUE, sentencia de 19 de octubre de 2017 en el asunto C-101/16 SC Paper Consult SRL, ECLI:EU:C:2017:775

- En los documentos tercero,⁷³ cuarto,⁷⁴ octavo⁷⁵ y nueve,⁷⁶ la palabra “evasión” es traducida como *evasion*.
- En el documento cinco⁷⁷ finalmente, la palabra elusión traduce la palabra *avoidance* en inglés.

Visto lo anterior, podemos constatar que la palabra “evasión” española se refiere a su vez al termino *avoidance* o *evasion* en idioma inglés. Debemos también constatar que existen dos conceptos diferenciados, y dos terminologías para referirse a ellas, esto es, la primera evasión-elusión y la segunda fraude-evasión.

Eso demuestra pues que la polisemia del término, aún en el Derecho comunitario sigue vigente. Ese uso aleatorio, si bien es cierto que sobre el plano formal puede causar problemas, en general está contrapuesto por la comprensión semántica que tienen los utilizadores del concepto.

1.3.3. Ejemplo: sentencia del TJUE en los asuntos acumulados Direct Cosmetics Ltd. y Laughtons Photographs Ltd.

Direct Cosmetics Ltd. y Laughtons Photographs Ltd. fueron dos empresas del Reino Unido que usaron un sistema de venta peculiar, teniendo como consecuencia que el IVA no pudo ser gravado sobre los bienes enajenados. Para contrarrestar esa evasión de impuesto, el Reino Unido había usado la posibilidad de medida de excepción otorgada por el art. 27 §1.⁷⁸

⁷³ PE, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI))

⁷⁴ PE, Resolución de 8 de julio de 2015, sobre la elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos a la gobernanza, la protección social y el desarrollo en los países en desarrollo (2015/2058(INI))

⁷⁵ PE, Recomendación de 13 de diciembre de 2017, al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscal (2016/3044(RSP))

⁷⁶ PE, Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI))

⁷⁷ UE, Directiva 2016/1164, *op.cit.*

⁷⁸ “El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado

miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.”

La parte demandante en este asunto alegó sin embargo que:

la Decisión 85/369 del Consejo, relativa a la autorización de la medida de excepción solicitada por el Reino Unido, en relación con el procedimiento establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva, no fue solicitada para evitar evasiones fiscales, sino fraudes fiscales. [poniendo]de manifiesto que en la notificación dirigida por el Reino Unido a la Comisión el 15 de marzo de 1985, de acuerdo con el apartado 2 de dicho artículo 27, se trataba no de "tax avoidance", a saber, evasión fiscal, sino de "tax evasion", a saber, fraude fiscal.

Ahora bien, el Tribunal rectificó el sentido en estas palabras:

En dicha notificación figura la siguiente frase: "aunque estas empresas y detallistas no pretendan eludir el pago del impuesto, su organización comercial tiene como efecto evitar el gravamen del valor añadido por el detallista en la venta al consumidor final". Quedaba pues claro que, con independencia de la terminología utilizada por la notificación, los casos a los que se refería eran casos de evasión fiscal y no de fraude.⁷⁹

El Tribunal concluyó entonces que el error en la terminología “no puede modificar el sentido y el espíritu del texto en su conjunto”.⁸⁰

1.4. Conclusión

En esta sección, hemos querido poner de relieve los apuros que debemos afrontar cuando empezamos a estudiar y a investigar el tema de la evasión fiscal. A primera vista esos problemas son de dos tipos: jurídico y semántico.

En el caso del problema jurídico, se trata de que nos enfrentamos a un concepto que no tiene una definición vinculante y compartida en derecho tributario internacional, y que tampoco en los derechos internos encontramos definiciones positivas sobre las cuales podríamos basar nuestro estudio. Por consiguiente, nos toca apoyarnos sobre la jurisprudencia y la doctrina en la materia, las cuales describen una noción mucho más *de facto* que *de jure*.

Además, este hecho puede alimentar el problema semántico de la cuestión, que procede esencialmente de la confusión de sentidos dada a la palabra “evasión” en español, pudiendo a

UE, Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

⁷⁹ TJUE, sentencia de 12 de julio de 1988 en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86 Direct Cosmetics Ltd y Loughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise), cons.29-30

⁸⁰ TJUE, *ibid.*, cons.31

su vez significar el *tax evasion* o *avoidance*, es decir el fraude o la elusión fiscal.

En Derecho comunitario igualmente, cabe usar o bien los vocablos “elusión y evasión” o bien “evasión y fraude” para dar cuenta de los conceptos ingleses de *avoidance and evasion*.

Estos factores provocan el borrón del concepto que debemos aclarar.

Vamos entonces a estudiar la cuestión en el apartado siguiente, basándonos sobre la doctrina y la jurisprudencia pertinente, así como cuestionar la relación que tiene la evasión fiscal con sus nociones afines.

2. Delimitación negativa de la evasión fiscal: relación extensiva con nociones afines

2.1. Introducción

En este apartado vamos a definir la evasión fiscal partiendo de la definición negativa dada por GARCÍA NOVOA, que considera la evasión fiscal no resulta siendo ni el fraude ni la optimización fiscal.⁸¹

De hecho, la evasión, el fraude y la optimización fiscales son nociones vecinas, pero no deben ser amalgamadas.⁸² Ahora bien, si el efecto para el tesoro es el mismo, es decir una pérdida de ingresos fiscales, la frontera entre esas nociones es fundamental y recae, como lo veremos, principalmente sobre el criterio de licitud.

Empezaremos entonces por abarcar las nociones de abuso fiscal, fraude de ley tributaria⁸³ y de elusión fiscal.⁸⁴

Luego, haremos una comparación específica entre el fraude y la evasión fiscal, tras haber definido el primero, sintagmas a menudo juntos, incluso asimilados, con miras a ver cuáles elementos nos permiten reunirlos o diferenciarlos.

⁸¹ MALHERBE J., *op.cit.*, 2009, n° 1, 168

⁸² CAUSSADE T., *op.cit.*, 9

⁸³ Sobre este tema véase ARIAS CAÑETE M., Fraude de ley y economía de opción, Estudios de Derecho Tributario, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1967, 508 s.

⁸⁴ Nótese que la elusión fiscal es el concepto correspondiente al (*illegitimate*) *tax avoidance* anglosajón, y, se debe entender en este apartado como sinónimo de evasión fiscal.

Finalmente, definiremos la optimización fiscal.

2.2. La elusión fiscal

La elusión fiscal ocurre cuando se elude la aplicación de la ley tributaria.

Además, según la OCDE, la elusión (*avoidance*) es:

A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion

La doctrina también considera efectivamente la elusión fiscal como representativa de un tipo de evasión⁸⁵ y la concibe como un fraude sofisticado.⁸⁶ En el mismo orden de ideas, podemos considerar la elusión fiscal como un otro tipo de medio de la evasión fraudulenta, en el sentido dado por la jurisprudencia europea.⁸⁷

Asimismo, según SANZ GÓMEZ:

*El término “elusión fiscal” se refiere al uso de estrategias de minimización del pago de tributos mediante mecanismos que, aunque no infringen de manera abierta la normativa, sí reciben un reproche del ordenamiento jurídico, como mínimo la anulación del ahorro fiscal obtenido.*⁸⁸

Concretamente, la elusión fiscal puede suponer el uso de instrumentos legales para pagar la menor cantidad de impuestos posible, cómo transferir beneficios a un país donde los impuestos sean bajos o bien deducir pagos de intereses para préstamos con tasas de interés artificialmente elevadas.⁸⁹

⁸⁵ GONZALEZ SANCHEZ M., El fraude de ley en materia tributaria, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1993, 40

⁸⁶ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, “La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle”, 2007, 3

⁸⁷ Véase *infra* 2.4.5.

⁸⁸ SANZ GOMEZ R., “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)” in Eunomía Revista en Cultura de la legalidad, n°13, octubre 2017-marzo 2018, 252

⁸⁹ PE, “Elusión versus evasión de impuestos: glosario fácil sobre fiscalidad”.

La noción de elusión fiscal está vinculada a las del abuso fiscal y de fraude de ley tributaria, términos cuyo podemos decir que son casi sinónimos. Estas son las nociones sobre las cuales es menester interesarse y que presentamos a continuación brevemente.

2.2.1. El fraude de ley tributaria

El fraude de ley tributaria es una noción desarrollada principalmente dentro del Derecho español, pero existe también en Derecho francés, por ejemplo.⁹⁰ Radica en la figura de fraude de ley en derecho civil. Esta noción de fraude de ley se encuentra ya en Derecho romano clásico, bajo el vocablo de *fraus legis*, y constituye una ampliación del concepto de actos *contra legem*. El *fraus legis* romano considera en efecto que también son actos contrarios a las leyes los que traicionan su espíritu, la *voluntas legislatoris*.⁹¹

El mecanismo de la figura de fraude de ley en derecho civil español gira en torno a la existencia de una doble ley. La primera ley, de cobertura, está invocada artificialmente por el contribuyente mientras la otra queda defraudada y no aplicada, lo que resulta en una elusión de una prohibición o de una disposición imperativa. En ese caso, el comportamiento del contribuyente no puede ser considerado el supuesto normal de la ley de cobertura.⁹²

Así pues, la prohibición del fraude de ley está codificada en derecho civil español.⁹³

En materia tributaria, el fraude de ley es regulado por la figura del “conflicto en la aplicación

⁹⁰ La *Cour de cassation*, ha establecido que hay fraude de ley, cuando las partes han voluntariamente modificado una relación jurídica, con la única meta de sustraerse a la ley normalmente aplicable, para ponerse bajo un otro sistema legal.

CAUSSADE T., *op.cit.*, 107

⁹¹ IONESCU R. N., *op.cit.*, 241-242

⁹² PALAO TABOADA C., La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, *Lex Nova*, 2009, 25

⁹³ “4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, art. 6.

de la norma tributaria” desarrollada por el artículo 15 de la Ley General Tributaria,⁹⁴ pretendiendo superar los problemas de aplicación del fraude de ley en materia tributaria, este “fraude sofisticado”.⁹⁵

2.2.2. El abuso fiscal

La noción de abuso fiscal procede del Derecho comunitario, primariamente de su jurisprudencia.⁹⁶ El abuso fiscal reside en los actos realizados por un contribuyente que busca el beneficio de una aplicación literal de los textos en contra del objetivo perseguido por el legislador, sin otro motivo que aquello de eludir o atenuar las cargas fiscales que él hubiera normalmente soportado si no hubiese realizado estos actos. Tenemos entonces que la obtención de este beneficio fiscal debe ser la finalidad esencial de la operación de aquella ventaja.

Recientemente y con ocasión de la edición de ATAD, la noción de abuso fiscal ha sido transcrita y definida en derecho positivo.⁹⁷ Esta definición recoge la mayoría de los criterios establecidos en la jurisprudencia para presumir de una evasión fiscal.⁹⁸

2.2.3. El abuso y la elusión fiscal reunidos en Derecho italiano

En Italia, la primera definición de la elusión fiscal aparece en el derecho tributario en 1990, bajo el artículo 10 de la ley n° 408 del 29 de diciembre, estipulando que:

⁹⁴ “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se aminore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), art. 15.1

⁹⁵ LGT, II § 5

⁹⁶ TJUE, sentencia de 21 de febrero de 2006 en el asunto C-255/02 Halifax plc y otros contra Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121, §86

⁹⁷ UE, *op.cit.*, 2016, art. 6 2º

Véase *infra* Capítulo II, 2.3

⁹⁸ Véase *supra* 1.2.3.

*The tax authorities may refuse to recognize the tax benefits received through business combinations, transformations, demergers, capital reductions, liquidations, valuations of shareholdings, transfers of credit and transfers or valuations of securities performed without sound economic reasons, for the sole purpose of fraudulently obtaining tax savings.*⁹⁹

Esta antigua definición tenía como problema el hecho que parece más bien corresponder a la noción de fraude fiscal puesto que el término “fraudulently” puede tener el sentido de “contrary to the purpose of the relevant legal provisions”, pero también¹⁰⁰ el de “through false statements and documents”.¹⁰¹

Para disipar las dudas que se plantearon, la definición fue reemplazada por el artículo 7 del Decreto Legislativo no. 358 del 8 de octubre de 1997, que regula la evaluación del impuesto sobre la renta, titulado “*Disposizioni antielusive*”.¹⁰²

Después, con miras a reconciliar esa última definición con la jurisprudencia del *Corte Suprema di Cassazione* italiana en materia de abuso fiscal, se edita en 2015, en el artículo 10 bis del *Statuto del contribuente* la *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*.¹⁰³

⁹⁹ ZIZZO G., “The Meaning of Avoidance and Aggressive Tax Planning and the BEPS Initiative” in DOURADO A.P., *Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti Avoidance Rules in the EU BEPS Context*, EATLP International Tax Series Volume 15, 2016, 402

¹⁰⁰ Es exactamente el doble sentido que damos a la palabra “fraudulenta” en esta parte.

¹⁰¹ ZIZZO G. *op.cit.*, 403

¹⁰² DPR., n° 600/1973 del 29 de septiembre de 1973 art. 37-bis (derogado)

¹⁰³ Una o varias operaciones sin sustancia económica constituirán un abuso de derecho que, respetando las normas fiscales, confiere esencialmente ventajas fiscales indebidas. Dichas operaciones no serán vinculantes para la administración financiera, que no tendrán en cuenta sus ventajas determinando los impuestos sobre la base de las normas y principios eludidos y teniendo en cuenta las contribuciones efectuadas por el contribuyente como resultado de tales transacciones.

2. A efectos del apartado 1:

a) las transacciones que no tienen ninguna sustancia económica y que no producen efectos significativos distintos de las ventajas fiscales son indicadores de la falta de sustancia económica, en particular, la incoherencia de la calificación de las transacciones individuales con la base jurídica del conjunto y la no-conformidad de la utilización de instrumentos jurídicos con la lógica normal del mercado;

b) las ventajas fiscales indebidas, aunque no sean inmediatas, realizadas en contraste con los objetivos de las normas fiscales o con los principios del sistema fiscal.

(Traducción propia)

Statuto del contribuente, Legge 27/07/2000 n° 212, G.U. 31/07/2000 "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" (D.L. 27 luglio 2000, n. 212)

Esa norma general antielusiva unifica dos categorías jurídicas (abuso y elusión) que el sistema jurídico italiano ha siempre considerado como dos conceptos diferentes. Así pues, en Derecho italiano, el abuso fiscal es sinónimo de elusión fiscal.¹⁰⁴

2.2.4. En definitiva, tres nociones sensiblemente similares

De lo que precede podemos concluir que las tres nociones expuestas son casi sinónimos y constituyen una de las grandes figuras, junto con el fraude fiscal, relevantes en el marco de la evasión fiscal fraudulenta. El comportamiento elusivo, abusivo o *in fraudem legis* se define pues, de manera general, como un flanqueo de la disposición tributaria, que permite conseguir un resultado “conforme a la letra” pero no a la *ratio legis*¹⁰⁵ de la dicha disposición.¹⁰⁶

2.3. El fraude fiscal

El fraude fiscal significa “cualquier violación de las normas tributarias que da como resultado una recaudación inferior a la que resultaría de una correcta aplicación de las normas.”¹⁰⁷ El fraude fiscal consiste pues en perjudicar económicamente el tesoro por un engaño,¹⁰⁸ voluntaria o intencionalmente, y corresponde a un ilícito tributario.¹⁰⁹

El “ilícito tributario” significa por su parte el incumplimiento o la violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el tesoro y los contribuyentes. Es igualmente definido por RÍOS

¹⁰⁴ MONTANARI F., Abuse of Tax Law and Penalties in EATLP Congress 2015: Surcharges and Penalties in Tax Law, ITALY Report, 2015, 32

¹⁰⁵ SAMOGIN M., L’elusione e l’abuso del diritto tributario, Tesi di Laurea Università Ca’ Foscari 2012-2013, 7

¹⁰⁶ A este efecto, cabe señalar entonces que existen dos escuelas de pensamiento diferentes, la primera juzgando que la esencia de la elusión o del abuso debe encontrarse en el proceso de negociación adoptada por el contribuyente, en lo que sería anormal en cuanto a la configuración de hechos no adecuados para el objetivo económico perseguido. Y en la segunda consideran los autores por otra parte que no se trata de una cuestión de medios sino de puro resultado, y por ende lo fundamental no es la anomalía permitiendo eludir la norma, sino que es la correspondencia o no, del resultado con la *ratio legis* de la disposición.

SAMOGIN M., *ibid.*, 9-10.

¹⁰⁷ RANCAÑO MARTÍN M. A., El delito de defraudación tributaria, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Madrid, 1997, 59

¹⁰⁸ Por lo tanto, señalamos que el elemento material del fraude fiscal pueda ser, en el caso del artículo 449 del CIR, por ejemplo, la violación de cualquiera de las disposiciones de las leyes fiscales. La condición de pérdida de impuestos entonces resulta aquí no requerida.

¹⁰⁹ RANCAÑO MARTÍN M. A., *op.cit.*, 54

GRANADOS como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.¹¹⁰

Para la OCDE, el fraude fiscal es: “a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted, fake documents are produced, etc.”¹¹¹

Igualmente, la Comisión Europea afirma que : “Tax fraud is used to refer to the intent to evade taxes through illegal methods (i.e. intentionally false or incomplete representation to the tax inspector), and the intentional violation of the rules.”¹¹²

Eso siendo dicho, al contrario de la evasión fiscal, el fraude fiscal es una infracción muy a menudo tipificada en los ordenamientos jurídicos internos.

A modo de ejemplo, podemos citar el artículo 1741 del CGI que reprime el acto o la intención destinado a sustraerse fraudulentamente del establecimiento o del pago del impuesto, precisando que la dimensión fraudulenta del acto implica un elemento intencional.¹¹³ Los comportamientos visados al artículo 1741 requieren la existencia del elemento material, caracterizado en la materia o por la sustracción o la tentativa de sustracción al pago total o parcial del impuesto.¹¹⁴

Además,¹¹⁵ podemos a fines ilustrativos citar el artículo 305 del Código Penal español que transcribimos a continuación:

¹¹⁰ DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., *op.cit.*, 2

¹¹¹ A ese efecto, podemos citar los §§7204-7207 del IRC.

¹¹² EC, Report of the Committee of independent experts on company taxation, 1992, 138

¹¹³ En Derecho estadounidense igualmente, el elemento moral de la infracción es la voluntad (willingness): “voluntary, intentional violation of a known legal duty.”

U.S. SUPREME COURT, *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192, 1991

¹¹⁴ CAUSSADE T., *op.cit.*, 40

¹¹⁵ “En algunos países, como España, la regulación penal se incorporó directamente mediante modificaciones en el Código Penal bajo el título “Delitos contra le Hacienda Pública y la Seguridad Social” (art. 305 del CP Español, conforme ley 10/1995, 1995. Código Penal Español. 23/11/1995. D.O. 24/11/1995). Mientras que, en países como

*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*¹¹⁶

Destacamos aquí también la presencia conjunta de un elemento material, en su caso la elusión de impuestos (o de materia imponible) o la obtención indebida de una ventaja fiscal, y de un elemento moral que es el fraude en sí, para mejor decirlo, la intención fraudulenta.

2.4. Desemejanzas entre el fraude y la evasión fiscal

El fraude y la evasión fiscales son sintagmas que están muy a menudo usados juntos, como palabras sinónimos o análogos.¹¹⁷

De manera general, podemos decir que los primeros autores, al definir la evasión fiscal, han optado por la confusión semántica con el concepto de fraude, y los seguidores han adoptado un enfoque inclusivo de la evasión en el concepto de fraude o a la inversa.¹¹⁸

Por ejemplo, según el Parlamento Europeo: “Se considera evasión o fraude fiscal aquellas prácticas ilegales para evitar pagar impuestos, como no declarar ganancias o usar vías para evitar pagar el IVA.”¹¹⁹ Se desprende de este fragmento que ambas nociones son

Argentina, se optó por regularlos en leyes penales especiales (24.769, 1996. Ley Penal Tributaria. 13/11/1997. D.O. 19/12/1996).”

REZZOAGLI L., CHIAPELO G., “La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina” *in* *Revisa Via Iuris*, n° 23, 5

¹¹⁶ Código Penal Español. 23/11/1995. D.O. 24/11/1995, art. 305

¹¹⁷ BIN F., DE FONTAINE S., “Frontière et fraude fiscale, une relation juridique consubstantielle” *in* TOUCHELAY B., *Fraude, frontières et territoires XIIIe-XXIe siècle*, Comité pour l’histoire économique et financière de la France, Paris, Institut de la gestion publique et du développement économique, 2020, 337-352, §2

¹¹⁸ JOUSSET D., “L’emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales internationales : Thèse présentée et soutenue publiquement le 16 décembre 2016 par M. Damien JOUSSET pour l’obtention du grade de docteur en droit”, 2016, 16-17.

¹¹⁹ PE, “Elusión versus evasión de impuestos: glosario fácil sobre fiscalidad”

equivalentes.¹²⁰ Igualmente, para la *Cour constitutionnelle* belga, el fraude y evasión fiscales son sinónimos.¹²¹

El hecho, a nuestro juicio, de asimilar evasión y fraude, significa que ambas nociones son idénticas en todos los puntos, o bien que pueden ser utilizadas alternativamente, revelando una diferencia de matiz y no fundamental entre ellas.¹²²

Si es cierto que el fraude y la evasión fiscal pueden ser asimiladas,¹²³ es mucho más común que la literatura científica especializada haga convivir ambas palabras, utilizando la conjunción “y” entre ellas. Es así el caso en la mayoría de los instrumentos jurídicos emitidos por las instituciones comunitarias, dentro de los cuales citaremos primordialmente ATAD.

La convivencia literal entre ambas nociones indica una voluntad de diferenciación. Para ilustrar este punto de vista, podemos evocar MARIN BENITEZ, que utiliza ambas nociones, queriendo inducir la neta diferencia entre ambas figuras.¹²⁴

En este mismo orden de ideas, según el TJUE,¹²⁵ la noción de evasión fiscal fue añadida por la Sexta Directiva, significando la voluntad del legislador de adjuntar un elemento nuevo a la

¹²⁰ La utilización de la conjunción “o” puede significar también la alternatividad entre ambos conceptos. Sin embargo, en su caso esa interpretación no se presta a ello.

¹²¹ A este fin, utilizaremos la definición del fraude fiscal o de la evasión fiscal en uso en el derecho tributario, enunciado entre ellos al artículo 449 del *Code des impôts sur les revenus* (en adelante CIR), al artículo 73 del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, al artículo 133 del *Code des droits de succession* etc.

(Traducción propia)

C.Const., arrêt n° 85/2016 du 2 juin 2016, B.6

¹²² La misma idea prevalece pues para el uso alternativo de “mecanismos elusivos o abusivos” que hemos hecho nuestro.

¹²³ El fraude y la evasión tienen vínculos, aunque sólo sea en el lenguaje corriente, que los asimila.

BIN F., DE FONTAINE S., *op.cit.*, §2

¹²⁴ MARIN BENITEZ G., ¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario, Thomson Reuters 2013, 15

¹²⁵ En adelante también “Tribunal”.

noción preexistente de fraude, como la desarrollada en el caso de la Segunda Directiva de 1967,¹²⁶ para los casos de evasión fiscal no fraudulenta,¹²⁷ “objetiva”.¹²⁸

Siendo ello, si la noción de evasión fiscal puede ser vaga y no circunscrita, no es el caso de la figura del fraude fiscal, que tiene características jurídicas establecidas y definidas. El fraude fiscal es en efecto penalmente reprimido en muchas jurisdicciones.¹²⁹

Para disociar la evasión del fraude fiscal, se puede basar esta acción sobre el criterio de la legalidad del medio empleado,¹³⁰ pero también de la intencionalidad del hecho imponible y de la reacción del ordenamiento jurídico. Estos criterios vienen a continuación brevemente discutidos.

2.4.1. El hecho imponible

Según GONZALEZ SÁNCHEZ, la evasión ocurre cuando se evita el hecho imponible mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica, cuales son la remoción impositiva, la emigración impositiva y la remisión del impuesto.¹³¹

PALAO TABOADA distingue el fraude a la ley tributaria y el fraude tributario¹³² enfocándose en el hecho imponible. En el primer caso, se intenta conseguir la elusión de la realización del

¹²⁶ UE, Segunda Directiva 77/91/CEE del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados Miembros a las sociedades, definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de los socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital, 31977L0091

¹²⁷ Véase *infra* 2.4.5.

¹²⁸ “Esta distinción [entre fraude y evasión fiscal] se encuentra confirmada por la génesis de dicha disposición: mientras que la Segunda Directiva IVA (Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, DO 1967, p. 66) se refería sólo al concepto de fraude, la Sexta Directiva menciona también el concepto de evasión fiscal. Ello significa que el legislador quiso introducir un elemento nuevo en relación con el concepto preexistente de fraude fiscal. Este elemento se encuentra en el carácter objetivo inherente al concepto de evasión fiscal, que no exige como requisito para su existencia la intención del contribuyente, la cual constituye en cambio el elemento esencial de la noción de fraude.”

TJUE, *op.cit.*, 1988, cons. 22

¹²⁹ Véase *supra* 2.3.

¹³⁰ JOUSSET D., *op.cit.*, 17

¹³¹ GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 32

¹³² O “infracción tributaria de defraudación”.

presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico. En el segundo caso, “el hecho imponible se ha producido y, por tanto, ha surgido a cargo del sujeto pasivo la deuda tributaria, pero este intenta ocultar a la agencia tributaria¹³³ la existencia o la exacta cuantía de aquélla”.¹³⁴

2.4.2. Medios empleados

En este primer punto, corresponde demostrar que, en los medios empleados para constituir el fraude o la evasión fiscal, radica una diferencia de naturaleza y no de matiz, como lo piensan los partidarios de la asimilación entre fraude y evasión fiscal. Recordemos previamente que la palabra “elusión” debe aquí entenderse como sinónimo de la evasión fiscal.

Así pues, en tratándose del fraude fiscal, podemos enumerar un cierto número de modalidades empleadas tales como la falta de inscripción en los registros fiscales, la falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas, el establecimiento de declaraciones tributarias inexactas, la falta del pago del impuesto declarado,¹³⁵ la disimulación y el falseamiento de los datos tributarios; la disimulación es entonces, la diferencia de medios más relevante puesto que es un acto o comportamiento reprehensible penalmente¹³⁶ que cabe en el fraude pero no en la evasión fiscal.

Por otra parte, la evasión o elusión fiscal,¹³⁷ implica contravenir al espíritu de una ley, pero no

¹³³ PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 22

¹³⁴ Igualmente, para RANCAÑO MARTÍN, en el caso del fraude de ley tributaria, es la evitación del hecho imponible lo que está en juego, mientras lo tipificado en el precepto penal de defraudación es la “conducta que causa un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la infracción o vulneración frontal de una norma tributaria”.

RANCAÑO MARTÍN M.A. *op.cit.*, 59

¹³⁵ REZZOAGLI B. A., *Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, Sistema de Universidad Abierta Facultad de Derecho, 2009, UNAM, 3

¹³⁶ OBERSON X., “La fraude fiscale : une notion aux multiples facettes” *in* *Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes*, 2001, 42

¹³⁷ Aunque los términos elusión y evasión pueden ser usados alternativamente en la literatura, se trata de dos entidades conceptuales diferentes. De hecho, la asimilación estricta entre la elusión fiscal (en su caso la figura del fraude de ley tributaria), y las nociones comunitarias de evasión y fraude fiscal, es rechazada por la jurisprudencia:

“Las razones expuestas nos llevan a concluir que no existen argumentos definitivos que permitan afirmar que el art. 110.2 de la LIS, en la redacción vigente en el año 1997, cuando señala que la operación se hubiese realizado

a su letra, con el fin de obtener una ventaja fiscal indebida. Por tanto, no se disimula ningún elemento a las autoridades fiscales.¹³⁸

La citación siguiente ilustra bien esta diferencia de métodos entre ambas figuras:

*Dicha sentencia vino a corregir la consideración mantenida por la jurisprudencia de que hechos llevados a cabo en fraude de ley tributaria constituían un delito contra la Hacienda Pública. [...] No se tipifica la mera elusión tributaria, sino la efectuada mediante defraudación, lo que conlleva un elemento de engaño, simulación, falsedad u ocultación. Los hechos efectuados en mero fraude de ley producirán dicha elusión, pero no conllevan defraudación.*¹³⁹

2.4.3. Ilícitud

Hemos ya señalado que el fraude fiscal constituía un ilícito tributario.¹⁴⁰ De otro modo, existen variadas y diferenciadas posiciones doctrinales alrededor de la cuestión de la licitud de la evasión fiscal. Si unos consideran que los mecanismos evasores permanecen en el dominio de la legalidad, pese a que pueda ser contraria al espíritu de la ley, otros piensan que son ilegales.¹⁴¹

Lo que hace de un acto ilegal, es, para decirlo así prosaicamente, el hecho de que viola la norma, que es una obligación de hacer o de no hacer; dicho acto constituyendo pues una infracción, es sancionado con una pena. Así sucintamente tenemos expuesto el carácter ilegal de un acto: la violación de la norma.

Por consiguiente, podríamos rápidamente fijar que la evasión fiscal, en la hipótesis que usa para realizarse o valerse de mecanismos abusivos o elusivos, no viola la ley sino precisamente la

«principalmente con fines de fraude o evasión fiscal» debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT . Y, en consecuencia, el motivo no puede ser acogido.”

TS, Sentencia de 7 de abril de 2011, Rec 4939/2007, ES:TS:2011:2598, Fundamentos Tercero §14

Así pues, consideramos que la elusión es un medio de la evasión fiscal, y no se cofunde con ella.

¹³⁸ CORNU L., *op.cit.*, 518

¹³⁹ AUDIENCIA PROVINCIAL DE GUIPÚZCOA, Sentencia penal de 25 de junio de 2018 n ° 142/2018, ES: APSS:2018:624, Fundamentos Segundo I § 8

¹⁴⁰ Véase *supra* 2.3.

¹⁴¹ BARKER W. B., *op.cit.*, 240

abusa, la elude. En efecto, esta ilicitud requiere que hubiese una norma positiva que expresamente lo condenase.¹⁴²

Por tanto, existe una otra teoría en cuanto a la ilicitud de actos.

Así pues, para MARÍN BENÍTEZ: “Es ilícito [...] la acción u omisión determinadas por el orden jurídico que configura la condición para un acto coactivo estatuido por el Derecho”.

Entonces:

*La ilicitud de un determinado acto no reside en su propia naturaleza, sino en la reacción del ordenamiento jurídico con la que se manifiesta la repulsa o rechazo a ese acto por cuanto resulta contrario a una obligación previa establecida en el propio ordenamiento*¹⁴³

Por ello, colocándose en el dominio tributario, la ilicitud de cualquier acto radica en la denegación de las consecuencias fiscales buscadas por el contribuyente. Este cambio de perspectiva impacta también lo que es la ilicitud, que, en este sentido, no sólo es lo que contraviene la ley, pero lo que el ordenamiento jurídico entero reprime.¹⁴⁴

Hablaremos pues de dos dimensiones de la ilicitud: la formal y la material. La primera sería el no cumplimiento de aquellas obligaciones jurídicas impuestas a los contribuyentes para que le permita a la administración tributaria acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos, mientras que el deber material se refiere al pago del impuesto en sí.¹⁴⁵ La ilicitud de la evasión fiscal estriba entonces en el incumplimiento, ya sea total o parcial, por parte de los

¹⁴² PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 26

¹⁴³ MARIN BENITEZ G., *op.cit.*, 35-36

¹⁴⁴ Según DÍEZ PICAZO “para cumplir su razón de ser el Derecho deber realizarse, esto es, hacerse real, incorporándose a la vida social. La aplicación del derecho, entendido como derecho positivo, se concibe como la subsunción de un derecho absoluto. Toda norma jurídica se considera como un mandato imperativo, una regla de conducto o como un criterio de decisión de conflictos. Entonces en este sentido, esa norma existe con la pretensión de que la vida y la realidad social se ajusten en ello: que el mandato o el imperativo sean obedecidos; que el deber-ser contenido en la regla sea cumplido: “[...] Rigurosamente la función (de aplicación del derecho) sería una función de constatación o de homologación: se trataría de determinar si la hipótesis de la ley se realiza en el supuesto de hecho.”

CASCAJERO SÁNCHEZ M.A., *Las cláusulas antiabuso en el ámbito de recaudación*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 15

¹⁴⁵ DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., *op.cit.*, 3

contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias.¹⁴⁶

Esa interpretación de la ilicitud puede ser confortada por las normas antievasoras o antiabusivas, que no prevén sanciones penales para tales comportamientos, sino que se limitan a reparar el perjuicio sufrido por el tesoro. Más que de una ilicitud en sentido estricto se trata pues de una conducta incorrecta o no ajustada a la correcta aplicación de las normas jurídicas.¹⁴⁷

La posible ilicitud no puede verse entonces en una violación frontal de la norma, cualquier burla o intento de esquivar la ley,¹⁴⁸ sino en la evitación que el derecho positivo o el ordenamiento jurídico en general despliegue toda su eficacia en torno al resultado jurídico.¹⁴⁹ Entonces más que de una violación directa de la norma se debe hablar de un ataque al ordenamiento jurídico.

Así pues, según GONZÁLEZ SÁNCHEZ: “El fundamento del fraude [de ley] está en ese comportamiento antijurídico tendiente a evitar que la aplicación de las normas en su conjunto consiga los efectos pretendidos.”¹⁵⁰ Este fundamento se encuentra más en los principios del derecho que en las peculiares normas jurídicas y más en el espíritu de estas que en su letra. La razón de la persecución del acto reside en no ser ajustado al derecho, lo que provoca un desequilibrio jurídico.¹⁵¹

¹⁴⁶ REZZOAGLI B. A., *op.cit.*, 3

¹⁴⁷ “Las normas tributarias no prohíben directamente ninguna actividad en cuanto tal, [...] pero se limitan a establecer consecuencias, [haciendo] surgir la deuda tributaria de la realización de determinados supuestos. Desde este punto de vista, podríamos decir que la legislación tributaria es adjetiva, formal, respecto a la vida social “

PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 24

¹⁴⁸ GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 18.

¹⁴⁹ Ej. el CC, caracterizando el fraude de ley, dice: “que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él”.

CC art. 6.4.

Ej. el principio de la prohibición de prácticas abusivas reconocido por la jurisprudencia comunitaria.

Véase TJUE, sentencia de 22 de diciembre de 2010 en el asunto C-277/09 The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs contra RBS Deutschland Holdings GmbH, cons. 47

¹⁵⁰ GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 16

¹⁵¹ GONZALEZ SANCHEZ M., *ibid.*, 17

Para concluir, lo que distingue el fraude de la elusión fiscal es el tipo de ilicitud que constituyen. En el primer caso, se trata de violación directa, formal (y material), *contra legem* de la norma, que atenta contra la letra y el espíritu, en el segundo, de violaciones oblicuas, material, pero no formal, *extra legem o in fraudem legis*, de la norma cuya letra se está respetando,¹⁵² pero su espíritu es atentado.¹⁵³

Ese matiz es sumamente importante puesto que marca el límite del derecho penal fiscal.¹⁵⁴

2.4.4. Reacción del orden jurídico

Como consecuencia de la diferencia de ilicitud constatada en el apartado anterior, las reacciones del orden jurídico al fraude y a la elusión fiscal pueden ser diferentes. Esta diferencia de la reacción del ordenamiento jurídico en la ilicitud está, por ejemplo, codificada claramente en el artículo 6 del Código Civil español.¹⁵⁵

Entonces, la sanción del negocio *in fraudem legis* es la aplicación de la norma que se hubiera tratado de soslayar y la no oponibilidad del resultado del comportamiento elusivo, es decir: la “ficción del estado de hecho”.¹⁵⁶ Por su parte, la sanción del negocio *contra legem*, es la sanción de nulidad. Además, se aplicarán sanciones penales y/o administrativas al comportamiento anulado.

Por lo tanto, en ambos casos se trata del mismo principio de la inadmisibilidad del ejercicio de la autonomía privada, “siempre que el resultado que conlleva se obtenga, y sea un resultado no

¹⁵² MARIN BENITEZ G., *op.cit.*, 45

¹⁵³ BEGHIN M., “Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale”, *in* Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009. citado en SAMOGIN M., *op.cit.*, 9-10

¹⁵⁴ CORNU L., *op.cit.*, 518

¹⁵⁵ “Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención. [contra legem]

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir [in fraudem legis].”

C.C., art. 6.3-6.4

¹⁵⁶ CORNU L., *op.cit.*, 513-515

amparado por el ordenamiento jurídico.”¹⁵⁷ En este caso, la no oponibilidad de las prácticas elusivas o abusivas es conforme al principio de legalidad.¹⁵⁸

2.4.5. Intencionalidad

Un otro elemento que ha sido propuesto para disociar el fraude de la evasión fiscal es la intencionalidad. En efecto, en los ya citados asuntos *Direct Cosmetics Ltd* y *Laughtons Photographs Ltd*, el TJUE nota que, en todas las versiones lingüísticas de la sexta directiva, opera una distinción entre la noción de evasión que corresponde a un fenómeno puramente objetivo mientras el fraude contendrá un elemento intencional.¹⁵⁹ El fraude fiscal necesita en efecto, para ser constituido, una cierta intencionalidad por parte del contribuyente.¹⁶⁰

La intencionalidad sería pues la línea de demarcación hecha entre las nociones de evasión fiscal objetiva y fraudulenta,¹⁶¹ y el fraude fiscal en sí.¹⁶² Así pues, en los asuntos acumulados *Direct Cosmetics Ltd* y *Laughtons Photographs Ltd* contra *Commissioners of Customs and Excise* se

¹⁵⁷ PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 131

¹⁵⁸ “El Tribunal de Justicia ha estimado que la obligación de restituir la ventaja obtenida indebidamente en el supuesto de una práctica abusiva acreditada, de este modo no vulnera el principio de legalidad y no es más que la consecuencia de la comprobación de la existencia de la práctica abusiva (sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 56).”

TJUE, Sentencia de 29 de abril de 2004 en los asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02 Gemeente Leusden y Holin Groep BV contra Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2004:263, cons. 78

¹⁵⁹ “El tenor literal de dicho artículo 27, en todas las versiones lingüísticas, realiza una distinción entre el concepto de evasión, que corresponde a un fenómeno puramente objetivo, y el de fraude, que contiene un elemento intencional. Esta distinción [entre fraude y evasión fiscal] se encuentra confirmada por la génesis de dicha disposición: mientras que la Segunda Directiva IVA (Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, DO 1967, p. 66) se refería sólo al concepto de fraude, la Sexta Directiva menciona también el concepto de evasión fiscal. Ello significa que el legislador quiso introducir un elemento nuevo en relación con el concepto preexistente de fraude fiscal. Este elemento se encuentra en el carácter objetivo inherente al concepto de evasión fiscal, que no exige como requisito para su existencia la intención del contribuyente, la cual constituye en cambio el elemento esencial de la noción de fraude.”

TJUE, *op.cit.*, 1988, cons.21-22

¹⁶⁰ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *op.cit.*, 2

¹⁶¹ “El primer problema de interpretación que plantea el artículo 27 es el de saber si este artículo sólo permite adoptar medidas especiales para combatir la evasión fiscal cuando existe una intención de evadir el impuesto, o si incluye también los casos en los cuales la evasión fiscal resulta como una consecuencia objetiva de las prácticas comerciales adoptadas por los sujetos pasivos.”

CRUZ VILAÇA M. J. L., *op.cit.*, cons. 54. A

¹⁶² CRUZ VILAÇA M. J. L., *ibid.*, cons. 55

desprende la idea de la evasión fiscal como un fenómeno puramente objetivo, al contrario del fraude fiscal que contendría un elemento intencional.¹⁶³

Esa concepción fue precisada por el Abogado General a cargo del caso en estas palabras:

*El primer problema de interpretación que plantea el artículo 27 es el de saber si este artículo sólo permite adoptar medidas especiales para combatir la evasión fiscal cuando existe una intención de evadir el impuesto, o si incluye también los casos en los cuales la evasión fiscal resulta como una consecuencia objetiva de las prácticas comerciales adoptadas por los sujetos pasivos.*¹⁶⁴

En sus conclusiones, el Abogado General a cargo de los asuntos indicaba que la Sexta Directiva había querido incluir “la evasión objetiva”, como extensión de la derogación que, antes, solo se aplicaba a ciertos fraudes, precisamente para cubrir casos ajenos a los de fraudes.¹⁶⁵ La noción de evasión fiscal objetiva parte del presupuesto que los medios encaminados a la evasión proceden de operaciones mercantiles normales, sin que su intención sea la economía de impuestos. Por lo tanto, este resultado no es aceptable por el legislador y debe ser denegado.¹⁶⁶

Así pues, debemos señalar que la evasión fiscal no solo abarca situaciones objetivas o fraudulentas puras ya que concierne también un espacio medio, la evasión *in fraudem legis*, es decir la elusión fiscal en la cual se debe destacar una cierta intencionalidad por parte del contribuyente. Entonces, no podemos decir que la intencionalidad sea un factor de discriminación entre evasión y fraude fiscal, puesto que ambos requieren un elemento intencional, salvo en caso de evasión objetiva.

2.5. La optimización fiscal

La optimización fiscal consiste en la ingeniosidad no abusiva de los contribuyentes a la hora de elegir las vías fiscales menos gravadas en presencia de varias opciones posibles, con el fin

¹⁶³ TJUE, *op.cit.*, 1988, cons. 20- 21

¹⁶⁴ CRUZ VILAÇA M. J. L., *op.cit.*, cons. 54

¹⁶⁵ CRUZ VILAÇA M. J. L., *ibid.*, cons. 58-59

¹⁶⁶ TJUE, *op.cit.*, 1988, cons. 24

de reducir la carga fiscal¹⁶⁷ en toda legalidad.¹⁶⁸ Ello constituye una rama notable de la práctica fiscal. De ahí que, numerosos son los profesionales proponiendo a sus clientes esquemas de optimización fiscal, ya sea inmobiliaria, empresarial e incluso sucesoria, tendiendo a minimizar o a diferir, previamente, la carga del impuesto, sin utilizar medios que resulten vulnerando la ley.¹⁶⁹

Así pues, cabe subrayar que la optimización se distingue de conceptos vecinos cuyo fin es la economía de impuesto por su naturaleza, por lo que su acción queda en el marco reglamentario, mientras el fraude implica necesariamente una violación de la reglamentación vigente y la evasión, por su parte, se sitúa a equidistancia entre optimización¹⁷⁰ y fraude, y se basa sobre mecanismos legales en apariencia pero cuya intención es de eludir la normal fiscal, siendo su único objetivo la minimización de la imposición.¹⁷¹

En cambio, la economía de impuesto procedente de la optimización puede ser calificada de evasiva y perteneciente a la evasión, volviéndose “patológica”, cuando la utilización de medios, aun lícitos, es tal que contraviene los principios de fondo de la materia tributaria. En ese caso, el contribuyente no adopta una actitud clásica de optimización, o sea de libre elección de la vía

¹⁶⁷ Son dos tipos de ventajas. El primero consiste en el desvío («sheltering») de ingresos al Estado en cuestión, a fin de que se aplique el régimen fiscal o de deducción, realizado de manera directa (transferencia de activos o actividades generadoras de ingresos en el país terceros) o indirecta (transferencia de beneficios en aplicación de una política de precio de transferencia en voladizo con el precio de «plena competencia»). La segunda ventaja se deriva de la posposición de la imposición («taxdeferral»).

HUYLEBROUCK C., “Mise en perspective de la notion de “résidence” en droit fiscal international” in TRAVERSA E., RICHELLE I., Fiscalité internationale en Belgique-Tendances récentes, Larcier, 2013, 14

¹⁶⁸ JOUSSET D., *op.cit.*,15

¹⁶⁹ A título de ejemplo, cabe citar la transferencia de acciones a una sociedad situada en un Estado que, en contraste con el Estado de origen, permite la deducción de las pérdidas sobre acciones.

DE BROE L., International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties, and EC-law, Proefschrift voorgelegd tot het behalen van de graad van doctor in de rechten, aan de Katholieke Universiteit Leuven, KUL, Louvain, 2007, 36

¹⁷⁰ La optimización fiscal es pues asimilable a la figura antes discutida de evasión fiscal legal y cubre los actos del contribuyente que quisieran elegir la vía menos gravada, sin ser reprobado por el ordenamiento jurídico, tales como la remoción de impuesto y la economía de opción.

¹⁷¹ ASSEMBLÉE NATIONALE, *op.cit.*, 2013, 22

menos gravada, sino falsea disposiciones legislativas, alcanzando un resultado desaprobado por el ordenamiento jurídico, al violar el principio constitucional de capacidad contributiva.¹⁷²

En definitiva, la evasión y el fraude fiscales deben ser disociados netamente de la optimización o de la economía de opción.¹⁷³ La optimización se desarrolla en efecto dentro de las posibilidades ofrecidas por la ley,¹⁷⁴ utilizando en su caso las fallas o imprecisiones, pudiendo incluso interpretarlas en un sentido que el legislador no había previsto. La optimización no es legalmente reprobable, pero puede plantear problemas de equidad cuando alcanza un cierto nivel y resulta en una disminución fuerte de los gravámenes normalmente debidos.¹⁷⁵

2.6. Conclusión

En esta sección, hemos tratado de definir la evasión fiscal a través de una delimitación negativa, es decir, determinando su extensión conceptual al confrontarla con nociones vecinas contemplando el mismo fin de economía de impuesto, es decir la optimización y el fraude fiscal.

Mientras tanto, hemos visto que la optimización puede ser distinguida del fraude y de la evasión por su actuación legal formal y materialmente, aunque comparten el mismo fin con la evasión fiscal, la economía de impuesto.

Por su lado, podemos decir que la evasión fiscal se está desplazando a medio camino entre las

¹⁷² SAMOGIN M., *op.cit.*, 14

¹⁷³ LARRAZ contrapone el fraude de ley tributaria a la economía de opción; ambas figuras tienen en común “la concordancia entre lo formalizado y la realidad”, no contrarían la letra legal y procuran un ahorro tributario, y divergen en que la economía de opción no atenta a lo querido por la ley.

PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 23

¹⁷⁴ La optimización fiscal en esa parte es a menudo descrita como economía de opción en la literatura doctrinal española, *tax planning* en Inglaterra o *legitimate tax avoidance* en los EE. UU.

BARKER W.B., *op.cit.*, 240

Por tanto, no utilizaremos el vocablo de economía de opción, aunque es interesante puesto que significa literalmente que el contribuyente tiene al menos dos opciones legales para optimizar su base contributiva y que debe elegir la menos gravada. La economía de opción, sinónimo de planificación fiscal lícita, es el conjunto de “operaciones en las que existe una concordancia entre lo formalizado y la realidad, que no contrarían la letra de la ley, que procuran un ahorro tributario y que no atentan a lo querido por el espíritu de la ley, en la medida que son resultado de una opción que, de forma expresa o tácita, se ofrece al contribuyente en el ordenamiento.”

LARRAZ J. Metodología aplicativa del Derecho tributario, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1952, pp. 61 y 62, citado en MARÍN BENÍTEZ G., *op.cit.*, 44

¹⁷⁵ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *op.cit.*, 3

dos nociones, particularizándose por su carácter de apariencia legal, esto es, legal formalmente pero ilegal materialmente. Existe subsecuentemente una diferencia de naturaleza entre la optimización y la evasión, por una parte, y el fraude fiscal por la otra, esto es por el hecho de constituir un ilícito tributario tipificado.

Dentro de la relación entre fraude y evasión fiscal, hemos visto que una suma de criterios podía demostrar la divergencia entre ambos conceptos, tales como los del hecho imponible, de los medios empleados, de la licitud y la reacción del ordenamiento jurídico. El criterio de la intencionalidad resulta entonces para nosotros irrelevante.

Debemos pues concluir que la asimilación entre el fraude y la evasión fiscal debe ser rechazada, ella pudiendo proceder en la literatura, a nuestro juicio, como consecuencia de la misma confusión terminológica que hemos abordado entre la palabra *evasion* en inglés, y los dos significados de la palabra “evasión” en español.

En el capítulo siguiente, volveremos específicamente sobre el rechazo de la asimilación entre fraude y evasión fiscal.

3. Análisis y desarrollo del concepto jurídico de evasión fiscal internacional

3.1. Introducción

En este apartado, analizaremos primeramente los elementos expuestos en los capítulos anteriores, con el fin de solucionar los problemas subrayados en torno a la definición de la evasión fiscal. Así, adoptaremos un enfoque mucho más prescriptivo que descriptivo como el que fue hecho anteriormente. El propósito de esta sección es entonces el de aclarar los interrogantes planteados en nuestra introducción y que surgieron a lo largo del título.

En segundo lugar, desarrollaremos el concepto de evasión fiscal internacional, tal como lo entenderemos a lo largo de nuestro estudio. Abordaremos previamente las modalidades de evasión, así como la cuestión del carácter específicamente internacional de la evasión fiscal.

3.2. Sobre el problema semántico

Hemos visto anteriormente que la evasión fiscal trae consigo una polisemia, y como consecuencia de ello, el uso puede corresponder a la elusión (*tax avoidance*) o al fraude (*tax*

evasion).¹⁷⁶ Para efectos de entendimiento decidimos entonces usar la palabra en el primer sentido.

Por lo tanto, cabe destacar que, a lo largo de la literatura estudiada, la palabra “evasión” tiene una acepción más amplia, que se refiere indistintamente a las condiciones o de la naturaleza jurídica de los actos, a la pérdida de ingresos fiscales,¹⁷⁷ es decir a la evasión de impuestos.

Esta acepción amplia es peculiarmente visible cuando hablamos de evasión legal, de evasión objetiva,¹⁷⁸ o cuando se caracteriza la elusión o el fraude fiscal como un tipo de evasión.¹⁷⁹

En apoyo de esta teoría de la doble acepción, nos referimos al sentido literal de la palabra “evasión”, definida por la Real Academia Española como la “acción y efecto de evadir o evadirse”.

En ese orden de ideas, la evasión fiscal puede entenderse como una acción o como un efecto de evadir impuestos. La “acción” puede corresponder a la acepción específica de la evasión fiscal, como sinónimo de elusión o de fraude fiscal, mientras que el “efecto” a su acepción amplia, considerándola como un concepto inclusivo de las figuras precitadas, reunidas bajo la voluntad de la economía ilegal de impuestos.¹⁸⁰

A la luz de esa doble acepción, entendemos mejor la confusión que puede existir en torno a las relaciones que guarda la evasión fiscal con el concepto de elusión fiscal. En efecto, si hemos abogado que la evasión fiscal debe ser entendida en esas líneas como sinónimo de elusión

¹⁷⁶ Véase *supra* 1.3.

¹⁷⁷ El hecho de hablar de evasión fiscal nos obliga a plantearnos primeramente el punto de vista de la hacienda. En efecto, la evasión de impuestos concierne por definición a la hacienda y el tesoro público, puesto que se traduce para ellos en una pérdida de ingresos fiscales. Esta pérdida es la consecuencia de actuaciones por parte de los contribuyentes con miras a obtener una economía de impuesto. Tenemos que la economía de impuesto y la pérdida de ingresos fiscales son pues las dos caras de la misma moneda, generando la posibilidad de situarse desde un punto de vista o del otro; ponemos de relieve también, que, si la economía de impuesto no tiene como corolario la pérdida fiscal de ingresos, nos encontramos frente a un caso de optimización y no de evasión fiscal.

¹⁷⁸ Véase *supra* 2.4.

¹⁷⁹ Véase *supra* 2.4.

¹⁸⁰ Considerado el sentido amplio de la licitud, véase *supra* 2.4.

fiscal,¹⁸¹ hemos tenido que dar cuenta también que en la literatura se le daba una acepción amplia, que no corresponde más con el concepto de la elusión fiscal pero que lo incluye.

3.3. Sobre la relación de la evasión fiscal con nociones afines

3.3.1. Rechazo de la asimilación del fraude y de la evasión fiscal

En primer lugar, recordamos que ambas nociones se encuentran estrechamente ligadas.¹⁸² Hemos visto en efecto que podría ser usadas alternativamente o bien tener una diferencia de matiz.¹⁸³ Igualmente hemos visto que, debido a los medios empleados, el carácter de su respectiva ilicitud y la reacción subsiguiente del ordenamiento jurídico, ambos conceptos divergían.

No obstante, debemos alegar que el fraude y la evasión fiscal no pueden ser puramente asimilados. En efecto, en su acepción específica, la evasión fiscal es como lo hemos visto anteriormente, sinónimo de elusión fiscal y por consiguiente bastante distinta.¹⁸⁴

Tomando la evasión fiscal en su acepción amplia, es decir, que significa el mero efecto de la pérdida de ingresos fiscales, entendemos más fácilmente una razón posible de la confusión con el fraude fiscal. En efecto, muy a menudo, la evasión de impuestos es el elemento o bien material o moral del fraude fiscal.¹⁸⁵

Así pues, para la OCDE, el fraude fiscal significa “toda acción del contribuyente que implica una violación de la ley, cuando se puede probar que el interesado ha actuado con el propósito deliberado de evitar el impuesto.”¹⁸⁶ En ese sentido, la evasión fiscal corresponde al elemento moral del fraude fiscal.

¹⁸¹ Véase *supra* 2.4.

¹⁸² De manera intuitiva los términos y los conceptos se basan en el grado de reprobación por parte del comentarista. BARILARI A., “La fraude fiscale : les mots et les chiffres” in *Gestion & Finances Publiques*, n° 3, 2018, 51

¹⁸³ Véase *supra* 1.3.

¹⁸⁴ Véase *supra* 2.2.

¹⁸⁵ Véase *supra* 2.3.

¹⁸⁶ DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., *op.cit.*, 50

Igualmente podemos dar ejemplo de la evasión fiscal como elemento material del fraude fiscal, como en el caso del artículo 305 del Código penal.

Por tanto, la respuesta a la pregunta en cuestión de saber si es posible que el fraude fiscal resulte sistemáticamente en una evasión de impuesto no está en lo cierto¹⁸⁷ ya que existen también casos de infracción tipificada de fraude fiscal donde la evasión de impuesto no representa el elemento material de aquella.¹⁸⁸

Por otro lado, el fraude puede ser visto como un medio de la evasión fiscal. En efecto, la evasión fiscal puede comprender el fraude u otras conductas más o menos lícitas.¹⁸⁹ Además, el fraude fiscal puede ser considerado como “una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente.”¹⁹⁰ De igual forma, de la problemática planteada en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86, se desprende que la “defraudación fiscal [...] constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativa la concurrencia de dolo”.¹⁹¹ *In specie* pues, el Tribunal juzgó que el fraude es una acción llegando sistemáticamente a la evasión fiscal.

Por tanto, la evasión fiscal no puede ser restringida al caso de puro fraude fiscal, como definido antes, puesto que engloba también, o incluso es sinónimo de la elusión fiscal.¹⁹²

Entonces, podemos decir que ni en su acepción específica, donde se confunde con la elusión fiscal, ni en su acepción amplia, donde el fraude fiscal no tiene necesariamente como efecto la

¹⁸⁷ “con el fin de proteger los ingresos fiscales de todos los Estados miembros en el mercado interior, los Estados miembros deberían adoptar medidas comparables contra los defraudadores, especialmente en lo que respecta a las sanciones y las acciones penales, independientemente del hecho de que el fraude cometido dé lugar o no a pérdidas de ingresos para un Estado concreto.”

CE, Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, 31 de mayo de 2006, 7

¹⁸⁸ Véase por ejemplo, CIR 92, art. 344

¹⁸⁹ GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 34

¹⁹⁰ CE, Comunicación al Parlamento europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países /* COM/2012/0351 final */ , nota 1

¹⁹¹ CRUZ VILAÇA M. J. L., *op.cit.*, cons. 20

¹⁹² Véase *supra* 2.4.

evasión de impuestos, el fraude y la evasión fiscal pueden ser asimilados. Aquella asimilación puede ocurrir simplemente al considerar la evasión fiscal como la traducción de *tax evasion*, infracción tipificada por ejemplo en Derecho estadounidense.¹⁹³

3.3.2. La ilegalidad fundamental de la evasión fiscal

Una cuestión importante que hemos planteado al inicio de este título es la ilicitud posible y probable de la evasión fiscal.

Señalamos primeramente que una parte de la doctrina considera que la evasión fiscal puede ser a su vez legal e ilegal.

Según BROKELIND en efecto, la palabra “evasión fiscal” cobra los procesos legales e ilegales utilizados para reducir los impuestos por los cuales son obligados.¹⁹⁴ Igualmente, para FASIANI la evasión ilegal opera mediante actos prohibidos por la ley y la evasión legal consiste en actos u omisiones no prohibidos por la ley”.¹⁹⁵

Además, según GONZÁLEZ SANCHEZ existen tres conductas correspondientes a la evasión fiscal. Primero, son medios ilegales la ocultación total o parcial de los hechos o actos originados en la obligación de contribuir. A este efecto, podemos citar el fraude fiscal o la sustracción de impuestos.¹⁹⁶ Al lado, existe una evasión a medio camino entre licitud e ilicitud: la elección de vías menos gravadas para obtener un resultado económico que cumple aparentemente con la ley pero vulnerando la *ratio legis* suya.¹⁹⁷ Finalmente existen comportamientos de evasión legal, los cuales corresponden a la acción que no entra en colisión con ninguna normativa, o sea la economía de opción, y a la cesión de la actividad gravada o dejación de consumir,¹⁹⁸ es decir

¹⁹³ Véase *supra* 1.3.1.

¹⁹⁴ BROKELIND C., “L’*évasion fiscale en droit fiscal suédois*” in *European and International Journal of Tax Law*, vol. 2018, n° 4, 23 enero de 2019, 481 nota 2

¹⁹⁵ FASIANI M., *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Ed. Aguilar, Madrid, 1962, 232 y s. citado en GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 29

¹⁹⁶ OBERSON X., *op.cit.*, 42

¹⁹⁷ Para un estudio de la licitud del fraude de ley tributaria, véase *supra* 2.4.

¹⁹⁸ GONZALEZ SANCHEZ M., *op.cit.*, 31.

la remoción del impuesto.¹⁹⁹

La distinción entre evasión legal e ilegal recae en definitiva sobre la legalidad o ilegalidad de los medios empleados.

No obstante, y visto la anterior, pensamos que la evasión fiscal es, en todo caso y en toda acepción ilegal.

En efecto, el fundamento de la ilicitud de la evasión fiscal reside en el intento de conseguir la no satisfacción de un tributo que, en realidad, es ya debido. La evasión fiscal existe pues, cuando hay un déficit imprevisto al presupuesto estatal, violando del mismo modo la intención del legislador.²⁰⁰

Según creemos, la pérdida de ingresos fiscales es el fenómeno caracterizado por el legislador o el juez cuando inscribe en textos preparatorios, jurídicos o jurisprudenciales el sintagma de evasión fiscal. Por ello, la caracterización de los medios importa poco, siempre y cuando el resultado es la pérdida de ingresos fiscales y el quebrantamiento del principio subyacente de la potestad tributaria.

Entonces, visto el carácter de orden público de la materia fiscal, un impuesto es debido incondicionalmente, y, por tanto, la evasión de este es ilegal en cualquier modo, y requiere la desaprobación del ordenamiento jurídico.²⁰¹

Con todo, parece contra intuitivo considerar que la evasión, que contiene en si la ilicitud de la pérdida de ingresos fiscales pueda ser legal, inclusive si está ocasionado por medios legales.²⁰²

¹⁹⁹ “La noción de remoción de impuesto cubre el hecho del abandono por un contribuyente del tipo de relación que lo colocaba en la situación de sujeto pasivo de un impuesto. Asimismo, la economía de opción es un evasión legal o legítima, implicando evitar la carga tributaria o reducir el importe mediante mecanismos lícitos, y no requiriendo la alteración de hecho imponible ni el intento de burlar una norma amparándose en otras. Ej.: contratar un leasing en lugar de comprar un coche, lo que resulta fiscalmente más ventajoso y que significa la evitación de determinadas cargas tributarias sin quebrantamiento de normas jurídicas, quedando en el campo de acción entre principio de capacidad económica y reserva de la ley.”

GONZALEZ SANCHEZ M., *ibid.*, 33-35

²⁰⁰ DEFFAINS B., LEHMANN E., *op.cit.*, 406

²⁰¹ PALAO TABOADA C., *op.cit.*, 26

²⁰² Abogamos pues porque el concepto antinómico de evasión fiscal legal sea conocido sobre el vocablo de optimización fiscal.

Así pues, hemos visto por ejemplo que la evasión fiscal, aunque esté objetiva, es considerada ilegal y reprobada por la ley.²⁰³

3.4. Desarrollo del concepto de evasión fiscal internacional

3.4.1. Reflexiones preliminares sobre las modalidades de la evasión fiscal

Un impuesto está constituido por tres elementos fundamentales correlativos: el hecho imponible, haciendo nacer la deuda tributaria, la materia o base imponible sobre la cual se aplica el tipo impositivo, y la deuda tributaria, siendo el impuesto en su forma materializada. De ahí podemos preguntarnos si la evasión de impuestos implica que puede suceder sobre cualquiera de estos elementos.

En su acepción específica, es decir como sinónimo de elusión fiscal, nos parece que la evasión sólo puede ocurrir sobre el hecho imponible.²⁰⁴ Al revés, al nivel de la deuda tributaria, no podrá ocurrir en una evasión²⁰⁵ sino en un fraude, es decir, una disimulación o falseamiento de los hechos pertinentes con el fin de escapar el pago del impuesto.

Por último, cabe notar que el caso de la evasión de la materia imponible es un poco especial puesto que ella pueda ser reducida indebidamente ya sea por medios elusivos como fraudulentos.²⁰⁶ La materia imponible puede ser reducida²⁰⁷ y entonces llevar indirectamente a una evasión fiscal porque la suma de la deuda tributaria quedara disminuida.

En conclusión, podemos decir que existen dos tipos de evasión, es decir, una evasión directa, ocurriendo sobre la deuda tributaria en sí, siendo ella ya constituida, que pertenecería exclusivamente al campo del fraude fiscal y una indirecta, perteneciendo al de la elusión fiscal que actúa sobre el hecho imponible, o de la elusión y del fraude fiscal actuando sobre la materia imponible.

²⁰³ Véase *supra* 2.4.3.

²⁰⁴ Véase *supra* 2.4.1.

²⁰⁵ Entendida como palabra sinónima de elusión.

²⁰⁶ Ej. Un contribuyente puede esconder un parte de su renta gravable (fraude) o bien desplazar un parte de su renta hacia otra jurisdicción vía mecanismo abusivo de transfer pricing (elusión).

²⁰⁷ Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 1.3.

3.4.2. Sobre el carácter internacional de la evasión fiscal

3.4.2.1. La condición no necesaria ni suficiente de desplazamiento geográfico

La evasión fiscal presenta una dimensión transfronteriza importante²⁰⁸ y es a menudo un problema de carácter internacional;²⁰⁹ reúne comportamientos que buscan o tienden a reducir el importe de los impuestos normalmente debidos que a menudo requiere el desplazamiento de un patrimonio o de una actividad hacia un paraíso fiscal.

Si es verdad que en el sentido común la palabra “evasión” nos hace pensar en un traslado físico, a una sustracción de imposición por el desplazamiento de una implantación o a la deslocalización de beneficios al extranjero,²¹⁰ subrayamos el hecho que la evasión fiscal no requiere ningún desplazamiento geográfico.

De hecho, la evasión puede ser un fenómeno puramente interno, ya que en su caso parece menos fácil conseguirlo. Si es cierto que es en un contexto internacional que se desarrolla masivamente la evasión fiscal,²¹¹ por deseo de precisión y adecuación semántica, es preciso a nuestro juicio señalar cuando la evasión fiscal es internacional o no.

Del mismo modo, un traslado directo o indirecto de materia imponible o del contribuyente no es *a priori* constitutivo de una evasión fiscal. Así, el TJUE reconoció que el establecimiento de una sociedad en un otro Estado no implica *per se* la evasión fiscal, siendo entendido que la sociedad concernida quedaba sometida a la legislación fiscal del estado de establecimiento.²¹²

Así, veremos que, en el concepto de impuesto de salida,²¹³ una presunción irrefragable de evasión fiscal ha sido juzgada como inaceptable, en el entendido de que una emigración de un

²⁰⁸ CE, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo: Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, 6 de diciembre 2012, COM/2012/0722, 4.

²⁰⁹ CE, Directiva 77/799/CEE del Consejo relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos, 9 de diciembre de 1977, cons. 3

²¹⁰ CAUSSADE T., *op.cit.*, 29

²¹¹ Véase *infra* Capítulo III, Título I

²¹² TJUE, sentencia de 16 julio de 1998 en el asunto C-264/96 ICI y Kenneth Hall Colmer Her Majesty's Inspector of Taxes, ECLI:EU:C:1998:370, cons.26; TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt, ECLI:EU:C:2002:749, cons. 37

²¹³ Sobre este tema, véase *infra* Capítulo II, 1.2.

contribuyente hacia un otro Estado no comportaba *de officio* un fraude; la prueba de aquel fraude termina recayendo de todos modos sobre las autoridades fiscales de los países concernidos.²¹⁴

3.4.2.2. El elemento extraño como factor de caracterización

Si el desplazamiento geográfico de contribuyentes o de materia imponible no es una condición ni necesaria ni suficiente a la caracterización de la evasión fiscal, es, de la misma manera el caso para la evasión fiscal internacional.

De hecho, una evasión fiscal internacional, concepto relevado del derecho tributario internacional, puede por ejemplo ocurrir en un Estado A por una elusión fiscal sobre su renta doméstica de una sociedad no residente, sin desplazamiento geográfico ni traslado de materia imponible, mientras la situación parezca geográficamente interna. Al revés, un caso de evasión fiscal implicando un desplazamiento geográfico entre dos jurisdicciones distintas pero unidos por un lazo de soberanía²¹⁵ puede relevar de una evasión interna, al sentido del derecho internacional.

Lo que caracteriza entonces una situación de evasión fiscal internacional es la presencia del elemento extraño,²¹⁶ que permita poner de relieve al menos dos jurisdicciones independientes concernidas en el litigio. Por ejemplo, el contribuyente persigue escapar al ordenamiento jurídico determinado, tratando de provocar la aplicación de una norma correspondiente a otro ordenamiento jurídico, mediante la alteración de las circunstancias de hecho y de derecho²¹⁷ que determinan cuál será el orden jurídico competente para regir una determinada cuestión.²¹⁸

²¹⁴ RIBES RIBES A., “Les impôts de sortie sur les personnes physiques en droit européen : analyse jurisprudentielle et comparée” in *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2018/1, 23 marzo de 2018, 26

Por tanto, según una cierta concepción de la ilicitud, podríamos sostener que la expatriación fiscal viole el orden jurídico, por lo que traiciona el principio de capacidad contributiva (y aún el consentimiento a la imposición). Por tanto, esa interpretación se enfrentaría con libertades fundamentales, como la comunitaria de establecimiento, o la más universal de ir y venir.

²¹⁵ Ej. Entre el Reino Unido y Gibraltar.

²¹⁶ LALIVE P., *Tendances et méthodes en droit international privé*, Académie de droit international, 1997, 16

²¹⁷ Es decir, “los elementos de conexión”.

²¹⁸ OCHOA LEÓN M., “Avoidance or Tax Evasion” in *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, vol. 3, n° 5, enero - junio 2014, 6

3.4.2.3. Un elemento material especial

En el caso de la evasión fiscal interna, podemos decir que el elemento material sería la violación de la voluntad formal o implícita del legislador de ejercer su potestad contributiva, que es inherente a sus poderes soberanos.²¹⁹ Además, el elemento moral sería la voluntad ilegal de pagar menos impuestos.

Por tanto, en el caso de evasión fiscal internacional, podemos notar que existen dos o más jurisdicciones independientes concernidas y entonces dos o más legisladores concernidos. Consiguientemente, un mismo acto puede ser constitutivo de una evasión fiscal respecto a un Estado y no frente al otro, y podemos entonces preguntarnos si el criterio de la violación de la voluntad formal o implícita del legislador de ejercer su potestad contributiva mantiene su pertinencia, a pesar de que el legislador de un otro Estado no la vea violada.

Sin embargo, en el caso de evasión fiscal internacional, lo que es traicionado es un principio muy antiguo: “Ubi emolumentum, ibi onus”.²²⁰ Eso significa que el contribuyente debe respetar la deuda tributaria a favor del Estado soberano que la impone, la evasión fiscal internacional siendo reprehensible por lo que viola ese deber.²²¹

Así pues, la justa repartición del impuesto allí donde se han generado beneficios son traicionados por la evasión fiscal y son igualmente contrarios al principio de justicia fiscal.²²²

En conclusión, podemos decir que el elemento material de la evasión fiscal internacional sería la violación del principio de la justa repartición del poder contributivo entre dos o más Estados.²²³

²¹⁹ Véase *supra* 2.4.

²²⁰ Es decir, “donde está el lucro, allí está la carga”.

SÉNAT, *op.cit.*, 2012, 13

²²¹ SÉNAT, *ibid.*, 15.

²²² PE, *op.cit.*, 2015, cons. A.

²²³ Veremos más adelante porque esta figura es tan pertinente en la economía y fiscalidad internacional actual.

Véase *infra* Capítulo IV, Título II

3.4.2.4. Propuesta de definición

En su acepción específica, la evasión fiscal internacional consiste en la acción intencional del contribuyente de violar la justa repartición de la potestad tributaria con miras a eludir el nacimiento de su obligación contributiva, o disminuir o anular abusivamente su base imponible.

En su acepción amplia, la evasión fiscal internacional es cualquier violación de la justa repartición de la potestad tributaria de una jurisdicción a favor de otra jurisdicción, como consecuencia de las actuaciones del contribuyente.

El criterio de la justa repartición de la potestad tributaria significa que el impuesto es normalmente debido allí donde se hayan generado beneficios.

3.5. Conclusión

En las partes anteriores, hemos expuesto de la problemática los puntos de vista doctrinales y jurisprudenciales con el fin de hacer emerger una definición precisa de la evasión fiscal y por consiguiente de la evasión fiscal internacional.

Primeramente, hemos querido poner de relieve las dos carencias importantes en cuanto a la definición del concepto de evasión fiscal internacional: la ausencia de definición expresa en los derechos internos y la ausencia parcial de definición vinculante, pues operatoria, al nivel internacional.

Al nivel interno, como ya se ha señalado anteriormente, escasas son las normas donde se da una definición expresa de la evasión fiscal. Más bien se nos da unas demostrativas, es decir considerando los supuestos de hecho de evasión fiscal de la norma habilitada a reprimirla. Con ello, se nos da un conjunto de signos permitiendo suponer una evasión fiscal.

Consiguientemente, no podemos decir que el concepto sea totalmente vacío y no esté operando, vista la jurisprudencia existente en los derechos internos y comunitario.²²⁴

²²⁴ Véase ej., TJUE, *op.cit.*, ECLI:EU:C:2004:138; TJUE, sentencia de 21 de febrero de 2006 en el asunto C-255/02 Halifax plc, ECLI:EU:C:2006:121

Recordamos simplemente que la noción de evasión fiscal es una noción más bien *de facto* que *de jure* y que por eso, su precisión y claridad puede a veces ser discutible.

Además, y como consecuencia directa de lo desarrollado antes, la evasión fiscal (internacional) es un concepto que, careciendo de definición jurídica positiva, viene primeramente discutido en el ámbito doctrinal.²²⁵

En la segunda sección, hemos considerado la evasión fiscal frente a las nociones afines de fraude y optimización fiscal. Aquí, hemos concluido que la optimización y la evasión no podían ser comparadas con el fraude, que no es un concepto doctrinal sino una infracción tipificada. Igualmente, hemos considerado que el criterio de licitud representaba una línea de demarcación entre, por una parte, la optimización fiscal, quedando en las limitas de la ley, y la evasión y el fraude, material o moralmente ilegales.

A parte de eso, hemos abarcado las figuras conexas del fraude de ley tributaria, del abuso y de la elusión fiscal, para las cuales hemos abogado la asimilación bajo el vocablo de elusión fiscal. Hemos considerado que ese concepto de elusión fiscal era sinónimo con el de evasión fiscal, tomado en su acepción estricta, recordando que la evasión fiscal en su acepción amplia recoge todos comportamientos que comparten el efecto de la pérdida de impuestos.

En la tercera sección, hemos expuesto nuestras observaciones sobre los elementos doctrinales revisados en el apartado anterior. Hemos entonces expuesto la ilicitud fundamental de la evasión fiscal y la diferencia entre ella y el fraude fiscal. A continuación, hemos propuesto nuestra definición de la evasión fiscal internacional.

De tal manera, hemos conseguido proponer una definición expresa de la evasión fiscal internacional, teniendo en cuenta la variedad de avisos en la literatura y estudiando fuentes de varios países. Más importante, según creemos, es haber estudiado a fondo este concepto de evasión fiscal, así como sus nociones afines, analizado científicamente esas nociones a menudo vulgarizadas. Así pretendemos haber podido bien clasificar esas nociones entre ellas, con el

²²⁵ JOUSSET D., *op.cit.*, 15

propósito de que cada una no resulte inmiscuyéndose en la otra y guarde su unidad e interés doctrinal de manera intacta.

Para concluir, podemos decir que la evasión fiscal y sus nociones afines: elusión (incluyendo las figuras del abuso fiscal y del fraude de ley tributaria), optimización y fraude fiscal se dividen en dos categorías. En el primer caso, se trata de irregularidad fiscal,²²⁶ que agrupa el conjunto de casos donde el contribuyente no respeta sus obligaciones, ya sea de forma voluntaria o no, de buena o mala fe.²²⁷ Pertenecen a esa categoría el fraude y la evasión fiscal, los errores no intencionales y las divergencias de interpretación,²²⁸ mientras en la regularidad fiscal²²⁹ incumbe solamente la optimización fiscal.²³⁰

A continuación, proponemos una tabla recapitulativa sobre estos tres conceptos.

²²⁶ En inglés, *non tax compliance*.

²²⁷ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *op.cit.*, 2007, 2

²²⁸ ASSEMBLÉE NATIONALE, *op.cit.*, 2013, 22

²²⁹ En inglés, “tax compliance”.

Véase *infra* Capítulo III, Título II, 2.

²³⁰ Véase UNITED NATIONS, Financing for Sustainable Development Report 2022 : Inter-agency Task Force on Financing for Development: Bridging the Finance Divide, 2022

	Normas internacionales	Normas domesticas	Jurisprudencia	Doctrina
Elusión fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - UE, Directiva 2016/1164 - OCDE, MLI, art. 10 - OCDE, MLI, art. 6 	<ul style="list-style-type: none"> - LT, art. 38 2º - LGT, art. 15 - CIR, art. 344 	<ul style="list-style-type: none"> - TJUE, sentencia de 16 julio de 1998 en el asunto C-264/96, cons.26; - TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-324/00, cons. 37 - TS, Sentencia de 7 de junio de 2012, 9, bajo segundo, § 18 	<ul style="list-style-type: none"> - GONZALEZ SANCHEZ M., El fraude de ley en materia tributaria, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1993 - SANZ GOMEZ R., “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)” <i>in</i> Eunomía Revista en Cultura de la legalidad, nº13, octubre 2017-marzo 2018 - PALAO TABOADA C., La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, Lex Nova, 2009
Evasión fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - UE, Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 - OCDE, Convenio Modelo, art. 9 	<ul style="list-style-type: none"> - CGI, art. 167bis - Decreto legge del 1 luglio 2009, n. 78, art. 13bis - LGT, art.191 	<ul style="list-style-type: none"> - CRUZ VILAÇA M. J. L., Conclusiones presentadas el 27 de enero de 1988 en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86 - TS, Sentencia de 7 de abril de 2011, Rec 4939/2007, ES:TS:2011:2598 - TJUE, sentencia de 12 de septiembre de 2006 en el asunto C-196/04 	<ul style="list-style-type: none"> - BARKER W.B., The Ideology of Tax Avoidance, Loyola University Chicago Law Journal, vol. 40, 2009 - RIBES RIBES A., “Les impôts de sortie sur les personnes physiques en droit européen : analyse jurisprudentielle et comparée” <i>in</i> Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2018/1, 23 marzo de 2018 - LEROY M., “L’évasion fiscale, une transgression de quelles normes ?” <i>in</i> Revue européenne et internationale de droit fiscal nº 2016/4
Fraude fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - OCDE, Convenio Modelo, art. 26 - UE, Directiva 2010/24/EU - IRS, Foreign Account Tax Compliance Act, 2010 	<ul style="list-style-type: none"> - CIR, art. 449 - CGI, art.1741 - CP, art. 305 	<ul style="list-style-type: none"> - U.S. SUPREME COURT, Cheek v. United States, 498 U.S. 192, 1991 - C.Const., arrêt nº 85/2016 du 2 juin 2016, B.6 - TS, Sentencia de 7 de abril de 2011, Rec 4939/2007, ES:TS:2011:2598, Fundamentos Tercero §14 	<ul style="list-style-type: none"> - RANCAÑO MARTÍN M. A., El delito de defraudación tributaria, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Madrid, 1997 - OBERSON X., “La fraude fiscale : une notion aux multiples facettes” <i>in</i> Revue économique et sociale : bulletin de la Société d’Etudes, 2001 - EC, Report of the Committee of independent experts on company taxation, 1992

Título II. Instrumentos internacionales para la Movilización de Recursos Domésticos

1. La importancia creciente de los recursos domésticos en el desarrollo sostenible

La problemática que nos ocupa pretende estudiar la relación que pueda existir entre la evasión fiscal internacional y la movilización de recursos domésticos. Este último concepto, procedente del campo semántico de la financiación del desarrollo, implica tomar un enfoque hacia los países en desarrollo, también comparándolos con los países del OCDE.

Los impuestos son ingresos para los gobiernos de cualquier país y que cuando se generan y utilizan adecuadamente, pueden canalizarse hacia la financiación de los gastos de desarrollo.²³¹ Más y más pues, los países en desarrollo tienen que enfocarse sobre sus recursos domésticos para financiar su desarrollo, en lugar de la ayuda exterior. Por tanto, estos países padecen de una carencia de sistema tributario sólido y estimamos que pierden 189 000 millones de ingresos fiscales anuales.²³²

La cuestión de los ingresos fiscales toma pues un interés creciente en la cooperación del desarrollo, visto su importancia en la prestación de bienes y servicios públicos y la construcción del Estado en los países en desarrollo.²³³ Respecto a ese tipo de Estados, el freno al crecimiento

²³¹ OBI C. K., IFELUNINI I., Mobilization of domestic resources for economic development financing in Nigeria: does tax matter? Scientific papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics and Administration. 45/2019, 2019, 123

Además, según DOMINGUES y CHECA: “En el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato público, sino también en sintonía con las líneas generales trazadas en la Constitución, distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad”.

DOMINGUES J. M., CHECA GONZÁLEZ C., “Concepto de tributo. Una perspectiva comparada Brasil- España” in Revista Derecho GV, Sao Paulo, 9 (2), 2013, 597

²³² PE, *op.cit.*, 2015, H

²³³ Se supone que el Estado debe cumplir cuatro papeles la producción de bienes colectivos, la supervisión del mercado, la regulación macroeconómica y la redistribución de la riqueza.

DEBLOCK C., RIOUX M., “Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale” in Institut d’Etudes internationales de Montréal, marzo de 2008, 6

Véase OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” in Education And Law Review n° 21, octubre 2019- marzo 2020

de los recursos fiscales puede ser tanto la estrechura de la base imponible como las exoneraciones fiscales en el sector extractivo o la lucha insuficiente contra la evasión fiscal.

Así pues, a pesar del amplio reconocimiento de que las políticas fiscales inadecuadas cuestan a los países en desarrollo miles de millones de dólares al año en ingresos públicos,²³⁴ el vínculo entre evasión fiscal y recursos domésticos ha tenido un abordaje académico muy reducido, relación que nos proponemos a estudiar en este capítulo.

Además, consideraremos el papel y la contribución que pueda desempeñar un sistema tributario eficaz y equitativo para cumplir los Objetivos de Desarrollo Sostenible.²³⁵

De hecho, los gobiernos de los países en desarrollo han dependido durante mucho tiempo de los ingresos procedentes de la ayuda exterior,²³⁶ pero la agenda internacional sobre la financiación para el desarrollo después de 2015 ha centrado más la atención en la importancia de la movilización de recursos internos.²³⁷ En particular, el nuevo marco tiene por objeto promover reformas que puedan mejorar los ingresos fiscales del Estado en los países de bajos ingresos.

2. La financiación del desarrollo en su componente fiscal

La movilización de recursos internos en los países en desarrollo es el centro de la atención internacional. Efectivamente, es esencial que los países en desarrollo definan las fuentes de la

²³⁴ LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 155

²³⁵ Este se puede hacer de manera múltiple: colecta de recursos domésticos, combatir desigualdad, coordinación e internacional cooperación.

NICOLI M., “Sustainable development goals and taxation” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 42

²³⁶ Véase *infra* Anexo 7.

²³⁷ Según FERNÁNDEZ LÓPEZ DE TURISO: “Los países en desarrollo requieren de ingresos propios adecuados para satisfacer con legitimidad y sentido de apropiación necesidades prestacionales a su población. El contar con recursos propios y justos refuerza la institucionalidad y consolida el contrato social. Pero además, desde una perspectiva macroeconómica, en aquellos países que padecen shocks de financiación externos, los recursos domésticos generan un colchón para poner en marcha componentes anticíclicos de infraestructuras y redes de seguridad en torno a programas sociales. Por último, una adecuada fiscalidad suministra recursos más predecibles y autónomos.”

FERNÁNDEZ LÓPEZ DE TURISO J.M., “Recursos fiscales para el desarrollo: movilización de recursos domésticos y mecanismos innovadores. Perspectiva de la Cooperación Española” in GARCIMARTÍN C., *Fiscalidad y desarrollo*, Colegio de Economistas de Madrid, *Desarrollo y cooperación: nuevas tendencias*, n° 129, 2011, 49

eficacia de la recaudación de impuestos (para ampliar el potencial imponible) y estén seguros de que el sistema de recaudación de impuestos es eficiente (para evitar pérdidas).²³⁸

Los países en desarrollo deben poder recaudar los ingresos necesarios para financiar los servicios que demandan sus ciudadanos y la infraestructura que les permita salir de la pobreza.²³⁹ La tributación desempeñará un papel fundamental en esta movilización de ingresos.²⁴⁰ Esto a su vez requiere políticas tributarias bien diseñadas que se traduzcan en una legislación clara y que sean administrativamente factibles. Tal vez el mayor desafío que enfrentan estos países es mejorar la eficacia de sus administraciones tributarias.²⁴¹

Si bien existe un debate en curso sobre el impacto de los impuestos en las decisiones de ubicación de la inversión extranjera directa, los estudios empíricos sugieren cada vez más que

²³⁸ GODIN M., HINDRIKS J., “A Review of critical issues on tax design and tax administration in a global economy and developing countries”, BEFIND, 2015,4

²³⁹ Según TANZI: “Development economics had then become an important field of economics and many development economists had concluded that the governments of the developing countries should play a leading role in the economic development of those countries. At that time there was a lot of confidence in what good governments could do for their economies. Most economists were convinced that economic growth could not be expected to originate spontaneously from the actions of private sectors that, at that time, were far from modern. The development strategy recommended by many economists was: (a) the developing countries needed to accumulate more capital; (b) the governments had to raise the countries' tax burdens, to have more resources available; (c) they should keep government current spending low; and (d) they should use the budget surpluses thus generated to build badly needed public infrastructure and to accumulate capital in other ways.”

TANZI V., “Corruption, complexity and tax evasion” *in* eJournal of Tax Research, 15(2), 2017, 147

Véase sobre este tema OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* Education And Law Review n° 21, octubre 2019- marzo 2020

²⁴⁰ La demanda de recursos presupuestarios crecientes es igualmente compartida por el Parlamento europeo para “que pueda desarrollar políticas y propuestas de la UE en materia de doble no imposición y evasión y fraude fiscales”.

PE, *op.cit.*, 2013, 13

Véase OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* Education And Law Review n° 21, octubre 2019- marzo 2020.

²⁴¹ IMF, OECD, WORLD BANK, Developing the International Dialogue on Taxation : A Joint Proposal , 13 de marzo de 2002, 1.1

Véase OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* Education And Law Review n° 21, octubre 2019- marzo 2020; ANDRÉS AUCEJO E., “The Global Tax Model: Building Modernized Tax Systems towards on International Tax Cooperation and Global Tax Governance: Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 & Addis Ababa Action Agendas)” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018, 122 s.

estas decisiones de inversión están influidas por los impuestos.²⁴² Los diferentes regímenes fiscales nacionales también distorsionan la toma de decisiones de inversión transfronteriza²⁴³ de una manera que no se considera económicamente eficiente.²⁴⁴

El proceso de financiación para el desarrollo se centra en apoyar el seguimiento de los acuerdos y compromisos contraídos en las tres principales conferencias internacionales sobre la financiación para el desarrollo: en Monterrey, México, en 2002, en Doha, Qatar, en 2008 y en Addis Ababa, Etiopía, en 2015.²⁴⁵

²⁴² Según TERKPER y CHOUDHURY : “Developing countries must set up tax systems that raise tax revenue while encouraging investment. Many developing countries provide tax incentives to attract foreign direct investment (FDI). In the process, countries lose revenues in the short-term, in expectation of higher returns from increased investment, output and employment. However, experience has shown that this medium-term goal may be elusive because of weak tax administration capacity, and of deliberate tax evasion/avoidance - often defended as tax planning. This results in a loss of revenue with which to achieve the objectives of development, job creation and the MDG/other social intervention goals.”

TERKPER S., CHOUDHURY H, “Tax, Development and the New Millennium Development Goals” *in* *International Tax Review* 25, n° 1, febrero de 2014, 34

²⁴³ A menudo se dice que la globalización es sólo una nueva forma de guerra entre naciones; una guerra económica. También es una guerra fiscal. Las políticas fiscales son un punto central de la competencia de la atraktividad de los territorios, pero la guerra fiscal mundial no es sólo otra forma de conflicto interestatal; también es un nuevo tipo de guerra entre las empresas globales y el Estado para compartir la carga de la sociedad civil.

ROUGE J-F., “The Global War: The EU’s Apple Case” *in* *Economics* vol. 5, n° 1, 2017, 14

²⁴⁴ Por consiguiente, la lógica que siguen los activos y su despliegue en los países resulta ser por razones fiscales y no por razones económicas reales. Al menos en teoría, este proceso reduce el bienestar nacional y global porque los activos no se están utilizando de la manera más productiva en especial en el territorio en el que fueron causados.

COCKFIELD A. J., “International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization” *in* *Tax Notes Int’l*, September 19, 2011, 868

²⁴⁵ UN, What is Financing for Sustainable Development?

Sobre este tema, internacional véase ANDRÉS AUCEJO E., “The Global Tax Model: Building Modernized Tax Systems towards on International Tax Cooperation and Global Tax Governance: Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 & Addis Ababa Action Agendas)” *in* ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 122 s.; OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* *Education And Law Review* n° 21, octubre 2019-marzo 2020.

La Conferencia de Monterrey del 2002,²⁴⁶ analizando medios de financiación para el desarrollo necesarios para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio,²⁴⁷ “remarcó la importancia de que los países en desarrollo tengan sostenidas tasas de crecimiento económico y que promuevan la movilización de sus recursos financieros nacionales (en buena medida, a través de la fiscalidad)”.²⁴⁸

La Conferencia de Doha sobre la financiación para el desarrollo reafirmó los objetivos y compromisos del Consenso de Monterrey y alertó en el 2008 que para lograr los Objetivos del Milenio en los países en desarrollo, se necesitaba incrementar la movilización de recursos,²⁴⁹ entre otros realizando reformas fiscales que posibiliten o produzcan un aumento de los ingresos fiscales y que permitan también combatir la fuga de capitales,²⁵⁰ así como “avanzar y realizar esfuerzos que mejoren la recaudación fiscal, la inversión, y otras fuentes de financiación privadas, pensando en los países en desarrollo”.²⁵¹

²⁴⁶ En Monterrey, en 2002, la comunidad internacional acordó un marco intelectual común que consta de seis capítulos que tratan de: (i) movilización de recursos internos; (ii) inversión extranjera directa; (iii) comercio internacional; (iv) asistencia oficial para el desarrollo; (v) deuda externa; y (vi) gobernanza financiera y económica mundial.

LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 157

Sobre este tema véase OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* Education And Law Review n° 21, octubre 2019-marzo 2020, 12-13

²⁴⁷ Llegando al dicho “Consenso de Monterrey”.

²⁴⁸ Por añadidura, se demandó una mayor participación de los recursos internacionales privados, es decir la inversión extranjera directa, un aumento de la cooperación financiera, de las recetas procedentes del comercio internacional y la renegociación de sus deudas externas con miras a reducir la salida de capitales.

CASCANTE K., GAYO D., *op.cit.*, 70-71

²⁴⁹ Los ingresos fiscales son vitales para el desarrollo y la redistribución de los ingresos. La política fiscal también apoya objetivos económicos aunada a la inversión y la industrialización, así como el fomento de programas regionales y desarrollo.

TERKPER S., CHOUDHURY H., *op.cit.*, 33

²⁵⁰ CASCANTE K., GAYO D., *op.cit.*, 72

²⁵¹ OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 11

En la Asamblea General de la ONU de septiembre de 2015 en Addis Ababa, los países de todo el mundo se comprometieron con los Objetivos de Desarrollo Sostenible.²⁵² Para 2030, los Estados se han comprometido a lograr la erradicación de la pobreza y el hambre, una vida sana, una educación de calidad, la igualdad de género y el desarrollo sostenible. Los países también se comprometieron a promover el crecimiento del pleno empleo, el trabajo decente, las sociedades pacíficas y las instituciones responsables, así como a reducir la desigualdad y fortalecer las asociaciones mundiales para el desarrollo sostenible.²⁵³

²⁵² Los Objetivos de Desarrollo Sostenible, en adelante “ODS”, también conocidos como los Objetivos Mundiales, fueron adoptados por las Naciones Unidas en 2015 como una incitación universal a la acción para acabar con la pobreza, proteger el planeta y garantizar que para 2030 todas las personas disfruten de paz y prosperidad.

Los objetivos son los siguientes:

“GOAL 1: No Poverty

GOAL 2: Zero Hunger

GOAL 3: Good Health and Well-being

GOAL 4: Quality Education

GOAL 5: Gender Equality

GOAL 6: Clean Water and Sanitation

GOAL 7: Affordable and Clean Energy

GOAL 8: Decent Work and Economic Growth

GOAL 9: Industry, Innovation and Infrastructure

GOAL 10: Reduced Inequality

GOAL 11: Sustainable Cities and Communities

GOAL 12: Responsible Consumption and Production

GOAL 13: Climate Action

GOAL 14: Life Below Water

GOAL 15: Life on Land

GOAL 16: Peace and Justice Strong Institutions

GOAL 17: Partnerships to achieve the Goal”

UN, #Envision2030: 17 goals to transform the world for persons with disabilities

²⁵³ Sobre este tema, véase OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 13-14

Por consiguiente, la recaudación fiscal es fundamental para la existencia y la provisión de servicios públicos,²⁵⁴ el apoyo de las funciones gubernamentales necesarias como el bienestar público, la infraestructura de transporte y la defensa nacional.²⁵⁵

Ahora bien, según la conferencia de Addis Ababa, para lograr el desarrollo sostenible y alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, es fundamental disponer de muchos más recursos nacionales públicos, complementados por la asistencia internacional y una recaudación más eficiente.²⁵⁶ De hecho, un uso importante de la financiación pública internacional radica en catalizar la movilización de recursos adicionales de otras fuentes públicas y privadas.²⁵⁷

Además:

*For all countries, public policies and the mobilization and effective use of domestic resources, underscored by the principle of national ownership, are central to our common pursuit of sustainable development, including achieving the sustainable development goals. Building on the considerable achievements in many countries since Monterrey, we remain committed to further strengthening the mobilization and effective use of domestic resources. We recognize that domestic resources are first and foremost generated by economic growth, supported by an enabling environment at all levels. Sound social, environmental and economic policies, including countercyclical fiscal policies, adequate fiscal space, good governance at all levels and democratic and transparent institutions responsive to the needs of the people, are necessary to achieve our goals. We will strengthen our domestic enabling environments, including the rule of law, and combat corruption at all levels and in all its forms. Civil society, independent media and other non-State actors also play important roles.*²⁵⁸

Así pues, la fiscalidad puede ser un instrumento esencial en la financiación y un elemento motor de transformación por las nuevas políticas fiscales que otorga un incremento de los ingresos públicos,²⁵⁹ a su vez habilitando la autonomía financiera y mejorando los niveles de equidad

²⁵⁴ Sobre este tema, véase IBRAHIM M., MUSAH A., ABDUL-HANAN A., “Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?” *in* *Humanomics*, vol. 31 n° 4, 2015

²⁵⁵ BIRD R., DAVIS-NOZEMACK K., “Tax Avoidance as a Sustainability Problem” *in* *Journal of Business Ethics* vol. 151, 2018, 1010

²⁵⁶ ONU, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda), A/RES/69/313, 2015, 22

²⁵⁷ ONU, *ibid.*, 2015, 50

²⁵⁸ ONU, *ibid.*, 2015, 20

²⁵⁹ Los otros ingresos no fiscales incluyen: los ingresos de las empresas de propiedad estatal, los recaudados como multas, y los ingresos de la venta de activos estatales. Los ingresos procedentes de los recursos naturales (procedentes de impuestos o no) también se incluyen en este componente de ingresos 6. Los demás ingresos no fiscales aumentan con el nivel de ingresos de los países.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 5

en la distribución de la renta²⁶⁰ La imposición tiene pues un papel clave²⁶¹ en la financiación de los ODS.²⁶²

Según LESAGE:

*The development impact of ill-conceived tax policies in recent years as a result of globalisation, financial flows have become increasingly global, whereas taxation remains largely at the national level. There is a growing body of evidence to suggest that loopholes in national taxation systems result in significant levels of lost tax revenue for developing and developed countries alike.*²⁶³

Además, según la Comisión Europea:

*Garantizar la recaudación efectiva de los ingresos fiscales es vital para financiar servicios públicos de calidad, y es una condición previa para un reparto justo de la carga fiscal entre los contribuyentes. También contribuye a la igualdad de condiciones para las empresas, mejorando la competitividad de la UE. En la UE se pierden cada año miles de millones de euros debido al fraude, la evasión y la elusión. Además, se calcula que cada año se pierden entre 35000 y 70000 millones de euros en concepto de evasión del impuesto de sociedades en la UE.*²⁶⁴

Como señala el informe del panel FACTI: “Developing countries are systematically disadvantaged in the current international tax architecture.”²⁶⁵ Además, un gran número de países de bajos ingresos aún no participan eficazmente en los foros internacionales donde se

²⁶⁰ En su caso el autor se refiere a los países de renta media latinoamericanos.

CASCANTE K., GAYO D., *op.cit.*, 73

²⁶¹ Los gobiernos nacionales tienen varios objetivos al decidir sus políticas tributarias internacionales; recaudar ingresos es, por supuesto, uno de ellos. Sin embargo, no es lo único; los gobiernos también pueden tratar de atraer inversiones y proporcionar a las empresas nacionales una ventaja competitiva.

Véase por ejemplo: DEVEREUX M., LOCKWOOD B., REDOANO M., “Do countries compete over corporate tax rates?” *in* Journal of Public Economics, vol. 92, issue 5-6, 2008; DEVEREUX M., GRIFFITH R., KLEMM A., “Do domestic firms benefit from direct foreign investment? Evidence from Venezuela” *in* Economic Policy, vol. 17, issue 35, 2002

DEVEREUX M. P., VELLA J., Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?, Oxford University Centre for Business Taxation, noviembre de 2014, 7

²⁶² OECD SECRETARY-GENERAL, G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting: Session 5: Working for a Globally Fair and Modern International Tax System, Buenos Aires, Argentina, mayo de 2018, 17

²⁶³ LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 156

²⁶⁴ EC, *op.cit.*, 2021, 3

²⁶⁵ FACTI PANEL, Financial Integrity for Sustainable Development: Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, febrero de 2021, 22

establecen las normas fiscales.²⁶⁶ La falta de universalidad en el establecimiento de normas es una deficiencia importante que socava la legitimidad y debe abordarse.²⁶⁷ Todos los países deberían tener voz y voto en el establecimiento de normas internacionales, para asegurar que estas normas reflejen sus necesidades y contextos variables. Ajustar las normas no significa suavizarlas; el Grupo apoya la adopción de normas estrictas a fin de crear integridad financiera para el desarrollo sostenible, y apoya la adhesión de todos los países a esas normas. La igualdad de trato de todos los países, sobre la base de normas mutuamente convenidas, es la base del multilateralismo legítimo.²⁶⁸

3. Relación entre movilización de recursos domésticos y evasión fiscal internacional

Existen otras cuestiones de política pública que deben considerarse en el contexto de la crisis sanitaria de 2020, tal como se aplica a los países en desarrollo. Por ejemplo, además de los efectos de la competencia fiscal perjudicial antes mencionados, las administraciones tributarias de muchos países en desarrollo tienen considerables limitaciones de capacidad a la hora de establecer la política tributaria y comprender las consecuencias a largo plazo de esas políticas en las corrientes de ingresos fiscales. Esto crea un conjunto particular de problemas para los

²⁶⁶ Y los que participan se enfrentan a una triple desventaja en las negociaciones; asisten a un debate sobre un conjunto de normas fiscales desarrolladas en gran medida sin sus aportes y sin la posibilidad de participar en igualdad de condiciones en la discusión de las nuevas normas fiscales por las limitadas capacidades que tienen para aprovechar al máximo las oportunidades de negociación y porque los gobiernos del G20 y de la OCDE siguen dominando los temas de la agenda a nivel internacional.

FACTI PANEL, *ibid.*, 17

No obstante, la cuestión importante que deben tener en cuenta los países en desarrollo es que el proyecto BEPS es del G20/OCDE. Los países no miembros de la OCDE que son miembros del G20 son Argentina, Brasil, China, India, Indonesia, Rusia, Arabia Saudita y Sudáfrica. Por lo tanto, todos los países BRICS, así como Argentina e Indonesia, han tenido la oportunidad de participar activamente en el proyecto BEPS.

SPENCER D., “Developing Countries, and Civil Society Organizations” *in* Journal of International Taxation, enero de 2016, 46

²⁶⁷ Europa desempeña un papel fundamental en el mantenimiento del sistema actual, que exige que toda reforma fiscal internacional sea debatida y se aplique en el marco de la OCDE y del G20, donde no están representados más de 100 países en desarrollo. Durante años, los países en desarrollo han pedido a las Naciones Unidas que reanuden el proceso de reforma fiscal internacional, lo que permitiría que todos los países del mundo participaran en la toma de decisiones.

EURODAD, Cinquante nuances d’évasion fiscale au sein de l’Union européenne : Comment les politiques européennes en matière de lutte contre l’évasion fiscale ne sont toujours pas à la hauteur des enjeux pour les pays en développement, noviembre de 2015, 29

²⁶⁸ FACTI PANEL, *op.cit.*, 16

países en desarrollo que necesitan urgentemente ingresos fiscales para combatir los efectos de la crisis de 2020 y apoyar su tan necesario desarrollo socioeconómico.²⁶⁹

De hecho, la generación de ingresos para el desarrollo por vía de recursos fiscales ocupa un lugar destacado dentro del campo general de la financiación del desarrollo, además del comercio, la inversión directa, la ayuda oficial al desarrollo y los flujos privados de capital. La movilización de los recursos domésticos responde a la convicción, también formulada en el Consenso de Monterrey, de que los países en desarrollo son, en última instancia, los responsables de su propio desarrollo económico y social.²⁷⁰

No obstante, hay que subrayar que en la actualidad todavía existe un notable déficit de financiación de los ODS y el cierre del déficit en la financiación del desarrollo en el mundo, déficit que acentúa desde el 2010 con la caída registrada de flujos financieros totales hacia el mundo en desarrollo como consecuencia de la crisis económica y financiera.²⁷¹ Esta brecha se puede explicar por parte de la evasión y fraude fiscal internacional.²⁷²

Así pues, no cabe dudar que la evasión y el fraude fiscal amenazan los sistemas fiscales²⁷³ y los recursos domésticos.²⁷⁴

²⁶⁹ HEFFRON R. J., SHEEHAN J., “Rethinking international taxation and energy policy post COVID-19 and the financial crisis for developing countries” *in* Journal of Energy & Natural Resources Law, 2020, 468

²⁷⁰ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 49

²⁷¹ Véase *infra* Anexo 6.

²⁷² “Tax avoidance and evasion undermine governments’ fiscal ability to finance public services, resulting in skewed tax structures and a negative influence on the fair distribution of tax load and economic effects”.

LI J., WANG X., WU Y., “Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China” *in* Economic Modelling Volume 93, diciembre de 2020, 384

²⁷³ ORDOWER H., *op.cit.*, 627

²⁷⁴ Sofoca la capacidad del Estado para prestar servicios esenciales hoy y en el futuro. Además, aunque las empresas utilizan fácilmente los recursos públicos y, al mismo tiempo, se esfuerzan por evadir la mayor contribución posible a la financiación de esos servicios.

BIRD R., DAVIS-NOZEMACK K., *op.cit.*, 1010

En efecto, todos los años se transfieren ilegalmente enormes sumas de dinero desde los países en desarrollo.²⁷⁵ Estas corrientes financieras ilícitas²⁷⁶ privan a los países en desarrollo de recursos que podrían utilizarse para financiar servicios públicos muy necesarios,²⁷⁷ desde la seguridad y la justicia, hasta servicios sociales básicos como la salud y la educación,²⁷⁸ debilitando también sus sistemas financieros y su potencial económico.²⁷⁹

La planificación fiscal agresiva, como otros flujos financieros ilícitos,²⁸⁰ es especialmente problemática para los países en desarrollo,²⁸¹ que por lo general dependen de una mayor

²⁷⁵ Así, paradójicamente, las operaciones transfronterizas no dejan de aumentar, pero el rendimiento de los impuestos que se les imponen se ve afectado por la complejidad de la recaudación. Esta constatación es válida tanto en materia de fiscalidad directa como indirecta, y no puede contentarse con respuestas nacionales - demasiadas limitadas en su campo de acción para ser eficaces - o de respuestas convencionales.

HERBAIN C. A., “La coopération horizontale” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2018/1, Bruylant, 2018, 126

²⁷⁶ Los fondos ilícitos abarcan; los fondos obtenidos mediante el tráfico de drogas, el contrabando, el fraude y cualquier otro delito grave; el producto de la corrupción, el soborno y la malversación; y la evasión de impuestos. El término también puede referirse a prácticas como los precios de transferencia, que caen en una zona gris, pero que no son ilegales.

THE WORLD BANK GROUP, *Financing for Development Post-2015*, octubre de 2013, 13

²⁷⁷ BIRD R., DAVIS-NOZEMACK K., “Tax Avoidance as a Sustainability Problem” in *Journal of Business Ethics*, vol. 151, 2018, 1025

²⁷⁸ DICKINSON B., “Flux financiers illicites et développement” in *Revue d’économie du développement* 2014/2, vol. 22, 2014, 125

²⁷⁹ TAX JUSTICE NETWORK, *El Estado de la Justicia Fiscal: 2020: La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19*, noviembre de 2020, 15

²⁸⁰ Los flujos financieros ilícitos son flujos de capitales transfronterizos de origen ilegal, generados por métodos, prácticas y delitos tendiendo a trasladar capital fuera de un territorio, en contravención con el derecho nacional o internacional. La literatura actual sobre esta cuestión indica que las corrientes financieras ilícitas suelen entrañar las siguientes prácticas: blanqueo de dinero, soborno de empresas internacionales, evasión de impuestos, fijación indebida de precios en el comercio. El autor añade que luchar contra la evasión fiscal internacional es importante porque es una fuente importante de las corrientes financieras ilícitas de los países en desarrollo.

DICKINSON B., *op.cit.*, 126

²⁸¹ Al contrario, la recuperación de las pérdidas debidas a la evasión del impuesto de sociedades internacional y su asignación al sector de la salud ayudaría a los países de ingresos bajos y medios-bajos a lograr la cobertura sanitaria universal, siendo eso una meta del tercer ODS del desarrollo sostenible.

O’HAREA B. A-M., “International corporate tax avoidance and domestic government health expenditure” in *Bulletin of the World Health Organization* 97, 2019, 752

proporción del impuesto sobre la renta de las empresas como porcentaje del impuesto total en comparación con los países más ricos.²⁸²

Correlativamente, luchar contra la evasión de impuestos mediante el fortalecimiento de la regulación nacional y el aumento de la cooperación internacional, permite aumentar los recursos domésticos.²⁸³

Los estudios empíricos han tratado de ofrecer una medición de la evasión fiscal, aunque las cifras son muy diversas de acuerdo con la metodología empleada.²⁸⁴

ZUCMAN,²⁸⁵ a partir de la estimación de los activos extraterritoriales, considera que las pérdidas agregadas son cercanas a los 130 mil millones de euros.²⁸⁶ El orden de magnitud de los resultados da cuenta del efecto de drenaje que la existencia de los paraísos fiscales supone para la capacidad recaudatoria de los países.²⁸⁷

²⁸² AVI-YONAH R. S., “Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility” in *New York University Journal of Law & Business*, vol.11 n°1, 2014, 17

²⁸³ ONU, *op.cit.*, 2015, 23

²⁸⁴ “En concreto, Baker (2005) estima la evasión fiscal derivada del recurso a los precios de transferencia en 200 mil millones de dólares anuales; Christian Aid (2008 y 2009), en dos estudios consecutivos con metodologías distintas, la evalúa entre los 122 y los 160 mil millones de dólares; por su parte Hollingshead (2010), a través de un modelo complejo de estimación, la sitúa entre los 98 y los 106 mil millones de dólares, como promedio del período 2002-2006. Aunque las diferencias en las estimaciones son significativas, todas subrayan la relevancia de esta vía de evasión fiscal y su coste para la capacidad recaudatoria de los países afectados. De hecho, la más modesta de las estimaciones arroja una pérdida equivalente al 4,4% del total de la recaudación del mundo en desarrollo. No obstante, esta cifra es un valor promedio, registrándose países en los que las pérdidas estimadas superan el 25% de lo recaudado (como es el caso de Zimbabwe, Nicaragua o República Democrática del Congo).”

ALONSO J. A., Cooperación fiscal internacional, *Economistas sin fronteras, Financiación del desarrollo y agenda post-2015*, Dossieres EsF n° 17, 2015, 24

²⁸⁵ Véase más precisamente ZUCMAN G., *La riqueza oculta de las naciones: investigación sobre los paraísos fiscales*, Pasado & Presente, Barcelona, 2013, 47-70

Zucman ofrece una evaluación cuantitativa extensa y rigurosa de la importancia de los paraísos fiscales en la economía global de hoy.

AVI-YONAH R., XU H., *Evaluating BEPS*, University of Chicago Public Law Research Paper, n° 493, 15 de enero de 2016, 12-13

²⁸⁶ Ochenta mil correspondientes a impuestos sobre la renta, cuarenta y cinco mil al impuesto de sucesiones y cinco mil al impuesto sobre el patrimonio.

²⁸⁷ ALONSO J. A., *op.cit.*, 25

Así pues, el problema de la evasión fiscal internacional en la movilización de recursos domésticos,²⁸⁸ en particular para las economías en desarrollo, nos trae a la conclusión de que debe fortalecerse la movilización internacional de recursos domésticos. Esto significa la búsqueda de unas soluciones a nivel internacional entre las diferentes jurisdicciones, mediante cooperación fiscal, armonización y buena gobernanza tributaria internacional,²⁸⁹ permitiendo de manera multilateral aniquilar la evasión fiscal internacional y aumentar la movilización de recursos domésticos y, de la misma manera, incrementar los recursos domésticos.

²⁸⁸ Véase *infra* Capítulo III, Título I.

²⁸⁹ Véase *infra* Capítulo V, Título II.

CAPÍTULO II. MECANISMOS
JURIDICO-TRIBUTARIOS CONTRA
LA EVASIÓN FISCAL

Título I. Tipología de Normas Antievasión en Derecho

Comparado y Derecho Comunitario

1. Tipología concisa de las normas antievasión en derechos internos

1.1. Introducción

Existe un amplio consenso que Europa es uno de los espacios transnacionales más integrado al mundo respecto a sus normas, economías y valores. Basta por convencernos de esa aseveración citar instituciones como la Unión Europea, garante del mercado único europeo, o también el Espacio Económico Europeo,²⁹⁰ acuerdo económico entre la misma Unión Europea y Islandia, Noruega y Liechtenstein.

Por ello, estudiar políticas públicas relativas a un fenómeno internacional tal como el de la evasión fiscal sembra aquí especialmente propicio. Por una parte, al ser un ente transnacional casi integrado económicamente pero poco políticamente, Europa es un espacio donde las prácticas evasoras puedan ser facilitadas. Pero, por otra parte, y a razón de instituciones complejas gozando de competencias tributarias atribuidas y propias, la zona Europa es más que cualquiera susceptible de estar regida por normas antievasión rígidas, eficaces y comprensivas.

Dicho esto, Europa no es un espacio totalmente coherente fiscalmente, sea por razones económicas o institucionales. Eso se debe a que, de un lado, el continente europeo no se encuentra unificado bajo una sola cúpula política, y que, por otro lado, las instituciones comunitarias que pretenden unirlo no asumen aquella coherencia fiscal, debido a la falta de competencia propia en la materia. Además, algunos territorios europeos, ya sean en el territorio continental o ultramarinos, pueden tener sistemas tributarios más o menos distintos de los de sus Estados, lo que puede vulnerar los dispositivos vigentes. Por añadidura, existen varios países europeos que no hacen parte del proyecto de la UE, aunque la influencia y el peso de esta última,²⁹¹ así como una tradición jurídica compartida, permite pensar que las reglas fiscales de esos territorios se alinean en gran parte con las de los países de la UE y las de la UE misma.

²⁹⁰ En adelante “EEE”.

²⁹¹ DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., L'Union européenne et le fédéralisme économique : Discours et réalités, Bruylant, 2015, 356-357

No obstante, si la UE puede actuar y legislar con mayor latitud en ciertas materias en las cuales ejerce la competencia exclusiva, como la política monetaria y aduanera, según lo previsto en el artículo 3 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea,²⁹² tal no es el caso en materia tributaria, donde la UE tiene un margen de maniobra limitada comparativamente a los Estados miembros.²⁹³ Su acción a ese respecto se limita pues básicamente a la tasación indirecta y a la armonización de las reglas tributarias.²⁹⁴

Por otro lado, hoy en día, la presión para arreglar la cuestión de la evasión fiscal, visto su carácter transestatal, incluso aún antiestatista, se hace sentir de manera creciente al nivel de las organizaciones internacionales, que parecen ser las mejor armadas para enfrentarse con esta problemática.²⁹⁵ Entonces, la demanda encarecida para limitar vigorosamente la evasión fiscal ha convertido ese tema en una línea directriz de la política fiscal europea, relegando la integración del mercado interior al segundo plano.²⁹⁶

En tal sentido, el objeto de ese presente título es exponer las medidas jurídicas antievasión de los países de la Unión Europea en particular. En efecto, en suma, de las normas comunitarias, o vía de acción independiente, no es raro que los Estados nacionales hayan desarrollado propias reglas antievasión en sus respectivos derechos internos.²⁹⁷

²⁹² UE, Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea, 1958, art.3

En adelante “TFUE”.

²⁹³ El derecho fiscal de la Unión Europea - que determina las condiciones en las que autoridades europeas y los Estados miembros eliminan los obstáculos fiscales que alteran el buen funcionamiento del mercado interior.

TRAVERSA E., MAITROT DE LA MOTTE A., “Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l’Union européenne” in DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 343

²⁹⁴ TFUE, art. 113

²⁹⁵ Véase *infra* Capítulo V, Título II.

²⁹⁶ Véase TRAVERSA E., HERBAIN C.A., POSSOZ M., “La mise en œuvre du plan d’action BEPS de l’OCDE par l’Union européenne : la lutte contre l’évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l’achèvement du marché intérieur ?” in T.F.R. 520, abril de 2017.

²⁹⁷ A título preliminar, señalamos que el conjunto de reglas y decisiones jurídicas considerado será descrito, en esas líneas, frecuentemente bajo el vocablo de “sistema” o “dispositivo” antievasión.

Por razón práctica evidente, no cabe aquí inventariar las leyes de cada uno de los países europeos en la materia, sino demostrar la relativa congruencia y coherencia de las normas antievasión europeas, a efectos de establecer una suerte de clasificación.²⁹⁸ Análogamente, no describiremos cada regla enunciada en detalle, sino que trataremos de explicar su naturaleza y fines, en el marco de un conjunto comparado más amplio. Por consiguiente, no serán exhaustivas las series de leyes expuestas y, además es probable que existan instrumentos normativos más relevantes que hubiéramos olvidado, o que la elección geográfica estudiada vuelva nuestro análisis sesgado.

En todo caso, no es inútil señalar que las legislaciones europeas son más y más armonizadas dentro del espacio europeo²⁹⁹ y que igualmente existe una cierta influencia del Derecho comunitario sobre aquellas de los demás países europeos no pertenecientes a la UE.³⁰⁰ Consecuentemente, podemos sin demasiados riesgos suponer que las reglas en la materia estudiada son bastante representativas y compartidas dentro de los Estados europeos.

1.2. Impuesto de salida

Esa especie de tasación es desempeñada por el legislador con el fin de imponer bases impositivas a punto de estar deslocalizadas, es decir, en la práctica, cuando ocurre una renuncia de residencia o de nacionalidad.³⁰¹ Aquí, el hecho imponible es, en cuanto tal, la emigración de la materia imponible ya sea por traslado de residencia de personas morales o físicas, o por cambio de nacionalidad de contribuyentes particulares.

²⁹⁸ El estudio de las diferentes legislaciones permite también facilitar la búsqueda de la mejor solución para un problema determinado ofreciendo una variedad de soluciones que no puede ofrecer el estudio de un solo sistema.

²⁹⁹ Ahora bien, en cuanto a los impuestos directos, ellos son totalmente armonizados.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, 687

³⁰⁰ BENLOLO-CARABOT M., "L'influence extérieure de l'Union européenne", *in* BENLOLO-CARABOT M., CANDAS U., CUJO E., *Union européenne et droit international*, Pedone, 2012, 61

En esto se ha definido como una "potencia normativa".

Sobre este tema, véase LAÏDI Z., *La norme sans la force. L'énigme de la puissance européenne*, Presses de Sciences Po, 2008

³⁰¹ RIBES RIBES A., *op.cit.*, 1

Para ilustrar tales disposiciones, podemos citar el artículo 167bis del *Code général des impôts*³⁰² que sometía a imposición los contribuyentes domiciliados fiscalmente en Francia durante al menos seis de los diez años previos a un traslado de domicilio fiscal fuera del país. Con ocasión de ese traslado, plusvalías latentes correspondientes a determinados derechos sociales eran gravadas.

Tras haber sido impugnado ante la justicia europea, la nueva versión de ese impuesto de salida otorga una suspensión a la efectividad de la tasa, mediante algunas condiciones de forma y de fondo, que son entre otros la no alienación de los derechos sociales dentro de 8 años o la pura repatriación a Francia sin alienación ninguna.

Igualmente, el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁰³ establece que una entidad que traslada su sede social fuera del país notará la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de sus elementos patrimoniales, es decir las plusvalías latentes, incorporada a su base imponible, salvo si dichos elementos quedan asignados a un establecimiento permanente doméstico.³⁰⁴ Semejante disposición existe también en el Derecho belga.³⁰⁵

En suma, podemos decir que el impuesto de salida es una medida paradigmática de la lucha contra la evasión tributaria, con mayor razón internacional. Su meta es prevenir el escape físico del impuesto no realizado, debido a una huida del contribuyente o bien de la materia imponible. Se inscribe de manera más global, en el deseo de soberanía fiscal que cuidan los Estados y que, en un contexto internacional, no es siempre fácil de proteger.³⁰⁶ De hecho, el reparto del poder de imposición entre los países es un reto crucial en lo que respecta a combatir la evasión fiscal

³⁰² En adelante “CGI”.

³⁰³ BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, art.16 En adelante “LIS”.

³⁰⁴ Hay que destacar que en caso de que el traslado se efectúe hacia un estado miembro de la UE o de la EEE con el cual existe intercambio de informaciones, existe un aplazamiento opcional de tasación, hasta la realización de la alienación de los elementos patrimoniales. Esa exención temporal es conforme a la jurisprudencia europea en la materia.

³⁰⁵ Véase el artículo 210 §1 4º, en relación con el artículo 214bis del CIR.

³⁰⁶ Véase *infra* Capítulo III, Título II, 1.

Pese a ello, como lo podremos ver más adelante, no fue infrecuente que el Derecho europeo se enfrentó a ese tipo de medidas, sobre todo a la hora de respetar el derecho al libre establecimiento.³⁰⁷

1.3. Cláusulas antiabusos

1.3.1. Noción

El abuso fiscal es una noción bastante reciente que apareció en varios ordenamientos jurídicos europeos, con el fin de alargar el campo de acción de la lucha contra la evasión fiscal.³⁰⁸

Básicamente, podemos decir que el abuso fiscal se aproxima a la idea de fraude a la ley tributaria en Derecho español,³⁰⁹ es decir que aquí no se trata meramente de fraude o de actos ilegales sino más bien de actos que traicionan el espíritu de la ley, teniendo estos actos como objetivo principal el logro de una ventaja indebida.³¹⁰

Podemos llevar a cabo un acercamiento a la noción de simulación en derecho tributario.³¹¹ En efecto, una simulación en derecho tributario es el mero hecho de presentar a la administración fiscal un acto aparente cuyos efectos jurídicos son inmediatamente destruidos por la realización, después de este, de un acto efectivamente acordado.³¹²

Ahora bien, en cuanto a la simulación, es importante señalar que las sanciones o efectos legales que genera la aplicación de las normas que la prohíben siguen iguales a los de las cláusulas

³⁰⁷ Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 3.2.

³⁰⁸ A saber, si, mediante esta disposición, un sujeto pasivo que no infrinja ninguna disposición legal podrá, no obstante, ser gravado sobre rentas u otros elementos imponibles no previstos en ellas.

AFSCHRIFT T., L'abus fiscal, Larcier, 2013, 7

³⁰⁹ Véase sobre este tema TABOADA C.P., *op.cit.*, 21-34

³¹⁰ Véase también *supra* Capítulo I, Título I, 2.2.

³¹¹ Por tanto, la simulación no incluye ningún elemento intencional; existe por el mero hecho de que las partes fingen haber acordado algo diferente del objeto real de su acuerdo. No es necesario ni suficiente que hayan pretendido hacer ineficaz una disposición legal. Basta, pues, que el acto que opongan a terceros sea diferente de lo que realmente han acordado.

AFSCHRIFT T., *op.cit.*, 2013, 20

³¹² COPPENS P-F., "Il faut bien comprendre, cher monsieur !" in La semaine fiscale n° 249, Larcier Business, 2016, 6

antiabusos, es decir, la anulación³¹³ y la recalificación de los actos o negocios jurídicos controvertidos.³¹⁴

Pese a ello, los contribuyentes pueden efectivamente asumir las consecuencias de sus actos, sin que haya simulación,³¹⁵ no obstante la posible ocurrencia de una situación abusiva. Por esa razón, parece claro que una norma que reprime solamente la simulación en derecho tributario no puede ser suficiente para combatir el abuso fiscal.

Así, se han promulgado varias normas que contrarrestan los abusos fiscales. Dichas normas pueden ser específicas, es decir, prescribir situaciones abusivas precisas, o bien tener un carácter general. Ese tipo de cláusula se encuentra en varios ordenamientos jurídicos de países europeos; su objetivo principal es el de anular efectos de operaciones legales formalmente pero que contravienen los motivos de disposiciones tributarias.³¹⁶

Sirve pues, la cláusula antiabuso, peculiarmente contra los montajes complejos, careciendo de razón y/o de realidad económica, o también contra las operaciones anormales y/o fictivas, cuyo único y verdadero fin es la obtención de una ventaja fiscal indebida.

1.3.2. Clausula general

³¹³ Podemos también hablar de “inoponibilidad”, que, según la concepción tradicional en derecho civil, actuaría simplemente como si no existiera el acto de abuso fiscal.

AFSCHRIFT T., *op.cit.*, 2013, 150

Véase también sobre esta noción el concepto de ficción del estado de hecho *supra* Capítulo I, Título I, 2.4.4.

³¹⁴ Véase, por ejemplo, Lei Geral Tributária, art. 39 (en adelante “LT”) y Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria art.16. (en adelante “LGT”)

³¹⁵ COPPENS P-F., *op.cit.*, 6

³¹⁶ Véase *infra* Capítulo IV, Título I.

Hay una cláusula antiabuso con carácter general, entre otros, en Derecho belga,³¹⁷ portugués,³¹⁸ francés,³¹⁹ danés, finlandés, irlandés, luxemburgués, neerlandés y suecos.³²⁰ Su mecanismo permite a la administración tributaria recalificar actos jurídicos abusivos.³²¹

La ley española prevé también lo que podríamos calificar de cláusula antiabuso en su artículo denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”,³²² estipulando que será exigido el tributo normal que ha sido evitado o disminuido, consecutivamente en actos o negocios artificiosos, impropios al resultado obtenido o que han producido efectos no relevantes o no justificados económicamente.³²³

Otros países también desempeñan la cláusula antiabuso general en su ordenamiento jurídico respectivo, tal como Alemania, Francia, Países Bajos y Suiza.³²⁴

1.3.3. Cláusulas específicas

Aparte de la cláusula general, existen también unas cláusulas específicas que son dictadas para operaciones o impuestos particulares, sin aplicarse al orden jurídico entero del derecho tributario del Estado concernido.³²⁵

³¹⁷ CIR, art. 344.

³¹⁸ LT, art. 38 2º

³¹⁹ Livre des procédures fiscales, art. L64

³²⁰ Véase TJUE, Research Note Whether there are specific rules or general principles on the abuse of law in the area of direct taxation in the Member States, 16 de octubre de 2017

³²¹ Recuérdese que son actos abusivos aquellos cuyo objetivo no es otro que el de eludir impuestos, que son ficticios, o que buscan unas ventajas jurídicas que se encuentran en contra del objetivo de la ley.

³²² BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 15

³²³ Según PALAO TABOADA se trata de una situación que “supone que un determinado resultado económico, cuya consecución, por medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o bien no estén gravados, o bien lo están en la medida más reducida”.

PALAO TABOADA C., Curso de derecho financiero y tributario, 30ª edición, Tecnos, Madrid, 2019, 182

³²⁴ TELES DE MENEZES LEITÃO L. M., “Aplicação de medidas antiabuso na luta contra a evasão fiscal” *in* FISCO nº 107/108, 2003, 36

³²⁵ Por ejemplo, en caso de montajes artificiales.

Así pues, operan como medidas disponiendo el rechazo de ciertas operaciones precisas cuyo motivo principal es el abuso o la evasión fiscal; podemos citar a título ilustrativo entre otros el artículo 183bis del CIR, en cuanto a la exoneración de plusvalías, y el artículo 209 del CGI, sobre las operaciones de fusiones.³²⁶

1.4. Presunciones de traslado de materia imponible

Además de las dos clases de normas antievasión consideradas anteriormente, analizamos ahora una tercera, cuya característica principal es el establecimiento de una presunción de traslado de materia imponible. Tales normativas tienen por objetivo impedir traslados de materia imponible, en un contexto a menudo, pero no exclusivamente, transnacional y frecuentemente en lo concerniente a contribuyentes vinculados entre ellos; traslados que resultan en la erosión de la base imponible.

1.4.1. La limitación de la deducibilidad de los gastos profesionales

Ese tipo de medida consiste en limitar el beneficio de deducciones fiscales en ciertas situaciones consideradas como evasoras. Por ejemplo, el artículo 54 del CIR³²⁷ restringe la deducción, a título de gasto profesional, de sumas otorgadas a contribuyentes no residentes o a un establecimiento permanente cuyo país de residencia no aplica un impuesto sobre la renta, o bien, en tal caso, un régimen notablemente más favorable que en Bélgica, salvo que el contribuyente justifique que las operaciones son normales, reales y sinceras. El reto de aquella disposición es impedir el traslado de sumas hacia jurisdicciones poco fiscalizadas al amparo de gastos profesionales deducibles, cada vez que las operaciones no pueden ser caracterizadas como normales.

En un otro ámbito, podemos mencionar el artículo 26 del CIR,³²⁸ el cual estipula que las ventajas anormales o benévolas, pagadas a contribuyentes no residentes establecidos en una

Véase LENAERTS KOEN “Le concept d’abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne en matière de fiscalité directe *in* PASCHALIDIS P., WILDEMEERSCH J., L’Europe au présent : Liber amicorum Melchior Wathelet, Bruylant, 2018, 835

³²⁶ CIR, art. 183bis y CGI, art. 209

³²⁷ CIR, art. 54

³²⁸ CIR, art. 26

jurisdicción cuyo nivel de tasación es notablemente más ventajoso que el belga y/o que el beneficiario tiene relación con el deudor, serán reintegradas al beneficio imponible en Bélgica.³²⁹

1.4.2. Limitación de la deducibilidad de los gastos financieros.

La limitación de deducciones de los gastos financieros visa los casos de subcapitalización de las sociedades en cuanto a los intereses pagados a receptores radicando en una jurisdicción cuya fiscalidad es notablemente más ventajosa.³³⁰

Asimismo, España y Portugal implementaron en su respectivo derecho interno una limitación de los gastos deducibles relativa al financiamiento, pero sin discriminación ninguna en cuanto al lugar donde se abonan.³³¹

Al igual que la limitación de la deducibilidad de los gastos profesionales, la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros tiene el objetivo de evitar el hecho de que haya sumas escapándose hacia territorios donde el régimen tributario es más ventajoso. Por lo tanto, busca también esa medida frenar la subcapitalización excesiva de las sociedades, que en cierto punto y en ciertas condiciones, pueda constituir un abuso fiscal y más probablemente una distorsión de la competencia. En efecto, al poder deducir gastos financieros de su base imponible, una sociedad cuya modelo de financiación se basa en gran parte sobre el endeudamiento, tendrá una ventaja fiscal sobre la que funciona con fondos propios, asumiendo una carga fiscal, *ceteris paribus*, menos pesada. Además, si el receptor es vinculado con el deudor, la situación es altamente susceptible de ser abusiva.

1.4.3. Ficciones legales

³²⁹ Hay que mencionar que ese artículo no es aplicable si las ventajas son atribuidas al contribuyente belga, puesto que aparecerán en la base imponible del beneficiario. Podemos subrayar pues, que aquí se trata de una medida significativamente anti-evasión internacional, cuya razón de ser es el escapamiento de materia imponible fuera de la jurisdicción belga.

³³⁰ Véase por ejemplo el artículo 198 11° del CIR.

³³¹ Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, Republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro art.67 y LIS, art.16.

En adelante “CIRC”.

Las ficciones jurídicas aquí discutidas tienen el efecto de volver inoponibles actos que dan como resultado la fuga de capitales hacia otros contribuyentes. Por ese medio, el legislador impide la erosión de la base imponible al crear presunciones legales, es decir que a menudo resultan refutables o que admiten prueba en contrario, de evasión de tributos.

La utilización de ficciones es peculiarmente frecuente en materia del derecho de sucesiones. Por ejemplo, el artículo 556 del *Codice Civile*³³² establece la reunión ficticia de las donaciones a título gratuito concedidas por el difunto para establecer los derechos de sucesiones. Semejante disposición existe en Derecho belga y holandés.³³³

Asimismo, con el artículo 751 del CGI,³³⁴ el legislador francés establece una presunción de propiedad por parte del difunto que detenía el usufructo de un bien cuya nuda propiedad ha sido cedida, dentro de los tres meses anteriores al fallecimiento, a sus herederos presuntos o a sus descendientes, a uno de sus donatarios o legatarios o a una persona interpuesta.³³⁵

Esas disposiciones se contraponen a las liberalidades hechas por el difunto. La motivación de represión de la evasión fiscal no es siempre claramente expuesta pero el resultado sigue lo mismo. La razón subyacente de esas reglas es la de prevenir la erosión de la masa hereditaria por actos acordados en el final de la vida del futuro difunto, considerando que esos actos son una manera, en el primer caso, de evitar la aplicación de los derechos de sucesiones, generalmente más importante que los de donaciones, o, en el otro caso, de evitar los derechos de transmisiones sobre la plena propiedad, especulando sobre la extinción rápida del usufructo.

1.4.4. Reglas de precio de transferencia

Básicamente, el precio de transferencia es el precio al cual se valoran las operaciones intragrupo.³³⁶ Esas transferencias son peculiarmente sensibles con el tema de la evasión fiscal,

³³² Codice Civile, art. 556.

³³³ Véase el artículo 7 del Code des droits des successions y el artículo 65 del Burgerlijk Wetboek Boek 4.

³³⁴ CGI, art. 751.

³³⁵ JOUSSET D., *op.cit.*, 2016, 56

³³⁶ Véase para más precisión *infra* Capítulo IV, Título II, 3.3.

puesto que pueden facilitar un traslado indebido de materia imponible vía una alteración de los precios.

El precio de transferencia es por consiguiente una materia que tiene por esencia un carácter internacional toda vez que se trata de las relaciones entre sociedades pertenecientes al mismo grupo, pero residentes de diferentes jurisdicciones. Por tanto, cada país es susceptible de legislar en la materia, inspirándose, en el asunto, de recomendaciones procedentes de instituciones internacionales.³³⁷

El principio fundamental para la valoración del precio de transferencia es el del valor del mercado, lo que quiere decir que el valor de los intercambios entre entidades del mismo grupo no debe estar injustificadamente diferente que el que hubiera sido entre una entidad del grupo y un tercero ajeno al grupo en condiciones de plena competencia.³³⁸

Así pues, la ley holandesa prevé que el precio de transferencia decidido para las relaciones jurídicas de dirección, control o de accionariado entre sociedades debe estar el mismo que hubiera sido decidido entre dos sociedades independientes en el mercado económico. Si tal no es el caso, el beneficio que terminaría resultando de aquellas relaciones será calculado según el principio enunciado supra.³³⁹ La legislación portuguesa es semejante en la materia.³⁴⁰

Hay que destacar que el elemento transnacional no aparece explícitamente en las normas expuestas. Por el contrario, el artículo 19 2. de la LIS establece que el precio de transferencia con respecto a entes radicados en paraísos fiscales debe ser el del mercado.³⁴¹ Por lo tanto, el artículo 18 de la misma ley dicta una norma de carácter más general.³⁴²

³³⁷ VANWELKENHUYZEN T., *Les prix de transfert*, Éditions Larcier, Bruxelles, 2015, 13

³³⁸ Este principio es conocido bajo el vocablo *Arm's Length Principle*.

Véase también *infra* Capítulo IV, Título II, 3.4.

³³⁹ FOD JUSTITIE, *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, art. 8b

³⁴⁰ CIRC, art.63.

³⁴¹ LIS, art. 19 2.

³⁴² LIS, art. 18.

1.5. Legislación sobre las sociedades extranjeras controladas

Las reglas sobre las sociedades extranjeras controladas,³⁴³ tienen origen en 1962 en los Estados Unidos.³⁴⁴ El gobierno sometió entonces a imposición los ingresos pasivos³⁴⁵ de entes extranjeros bajamente tasados y controlados por accionistas estadounidenses, independientemente de su distribución efectiva.³⁴⁶

En Europa, ese tipo de medidas también ha sido instaurado en varios países,³⁴⁷ aunque la legislación comunitaria ha podido en algún caso restringir la aplicación de dichas medidas entre sus Estados miembros.³⁴⁸ El fin principal de esa norma es limitar las construcciones jurídicas transnacionales favoreciendo, por ejemplo, los esquemas de optimización de la propiedad intelectual o de financiación intragrupo.³⁴⁹

Así pues, el artículo 66 del CIRC estipula que la renta obtenida por no residentes controlados por contribuyentes a un cierto porcentaje y radicando en territorios sometidos a un régimen fiscal claramente más favorable es imponible en Portugal.³⁵⁰ Del mismo modo, el artículo 100 de la LIS prevé la imputación de rentas pasivas de entidades no residentes controladas por un contribuyente español.³⁵¹

³⁴³ En inglés *Controlled Foreign Company*.

En adelante “CFC”.

³⁴⁴ Sobre este tema, véase AVI-YONAH R. S., "International Tax as International Law" in Law & Economics Working Papers, University of Michigan Law School, 2004

³⁴⁵ Se consideran ingresos pasivos los procedentes por ejemplo de concesión de derechos intelectuales, intereses de préstamos e incluso arriendos.

³⁴⁶ MINNE P., DOUENIAS S., *La planification fiscale internationale des sociétés belges*, Larquier, Bruxelles, 2017, 74

³⁴⁷ Incluso Suecia, Italia Francia Alemania.

MINNE P., DOUENIAS S., *ibid.*, 75

³⁴⁸ Véase *infra* Capítulo IV, Título I, 3.2.

³⁴⁹ Ello quiere decir, en el primer caso, la ubicación de activos inmateriales (marcas, patentes, etc.) del grupo en una entidad radicado en un país ventajoso fiscalmente, correlativamente a la recepción de cánones por la concesión de la utilización de aquellos activos por parte de sociedades del grupo, y, en otro caso, el préstamo desde una entidad del grupo en territorio favorable fiscalmente recibiendo entonces intereses por este servicio.

³⁵⁰ CIRC, art. 66

³⁵¹ LIS, art. 100

1.6. Amnistía fiscal y regularización

Tras haber expuesto los instrumentos jurídicos previniendo y reprimiendo la evasión tributaria, cabe decir que existen también mecanismos encaminados a recuperar la materia imponible evadida, por una acción voluntaria del contribuyente. Ese tipo de medida existe en varios países europeos, incluso, entre otros, Italia, Bélgica, Alemania e Irlanda.³⁵²

Así pues, la norma italiana estipula que se ha establecido un impuesto extraordinario sobre activos financieros y patrimoniales, a condición de que sean detenidos fuera del territorio, sin haber sido declarados previamente, y que estén repatriados desde países fuera de la UE o del EEE, o bien repatriados o regularizados si están localizados dentro de esas zonas.³⁵³

Hay que notar que la amnistía fiscal necesita un previo incumplimiento de la norma tributaria, en su caso el de declaración, lo que muy a menudo consiste en una infracción fiscal.³⁵⁴ Es decir que esta medida, aunque prevista para recuperar sumas evadidas, se dirige más bien a evasión consecutiva al fraude, o aun al blanqueamiento de capitales,³⁵⁵ que a la evasión clásica quedando en los límites formales de la ley. La amnistía en tanto cual significa la renuncia al enjuiciamiento para las infracciones regularizadas.

1.7. Conclusión

Para resumir, podríamos decir que existen tres tipos de medidas antievasión, y una atenuando sus efectos.

La primera es el propio impuesto de salida. Eso constituye la más gran trivialidad en el dominio de la lucha contra la evasión fiscal. Por tanto, su aplicación no es tan fácil. En efecto, al querer contrarrestar la posibilidad de que se evite el hecho imponible mismo, el impuesto de salida

³⁵² MALHERBE J., BLUMERS W., SILVESTRI A., “L’*amnistie fiscale à l’étranger*” *in* *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2004/1, 2014, 12

³⁵³ Decreto legge del 1 luglio 2009, n. 78, art. 13bis

³⁵⁴ Véase por ejemplo LGT, art.191

³⁵⁵ Así es destinado en la Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale

desprecia un principio fundamental de la fiscalidad que es aquel que el impuesto viene a gravar alguna materia imponible existente y disponible, y no solamente potencial.

En el caso del segundo tipo de medidas, es decir el de las cláusulas antiabusos, la cuestión es diferente ya que la materia imponible y la subsecuente obligación fiscal ya existe. Se trata entonces aquí de frenar o de denegar lo más posible la erosión de esa base impositiva. Con ese objetivo, la cláusula antiabuso es claramente una mejora del impuesto de salida en la medida que permite calificar situaciones que, aunque formalmente perfectamente legales, serán descalificadas, así como los beneficios adjuntos para el contribuyente. En práctica, y a razón de la sanción en inoponibilidad y de la recalificación subsecuente, la administración tributaria podría reintegrar materias escapadas por medios legales en la base imponible.

Al ser menos automática que el propio impuesto de salida, y al permitir el juzgado de una instancia administrativa, la cláusula antiabuso induce más flexibilidad y un campo de aplicación más grande comparativamente al impuesto de salida. Su razón de ser parece también menos ansiógena que el impuesto de salida, y más ágil en cuanto a su aplicación. No obstante, tiene también menos seguridad jurídica y es, por ello, más sujeta a impugnación, interpretación y controversia ante tribunales.³⁵⁶

Luego, la tercera clase de medidas antievasión analizadas es lo que hemos llamado la presunción de traslado de beneficio. Con ese principio, el legislador se da el derecho de restablecer la base imponible del contribuyente, a pesar de los gastos efectivamente hechos por él, pero cuya legitimidad o realidad económica es contestada. Así, son establecidas condiciones con las cuales el recaudador está facultado para corregir la base imponible y gravar sumas no más existentes realmente en el beneficio sometido al impuesto.

Por fin, hemos visto también que el legislador en los países europeos ha incluido reglas permitiendo la regularización de sumas no declaradas. Esas medidas logran ingresos fiscales suplementarios para los Estados.

³⁵⁶ Sobre este tema, véase *infra* Capítulo IV, Título II, 2.

En conclusión, podemos decir, habida cuenta de las medidas expuestas, que los sistemas antievasión de los Estados europeos son bastante completos. En efecto, toman en consideración cada faceta de la evasión fiscal y cobran unas multitudes de situaciones evasoras.

Por tanto, los cambios rápidos en la economía, especialmente su digitalización indica que los sistemas antievasión van a tener que adaptarse a una nueva situación y a reformar su lógica y conceptos.³⁵⁷

³⁵⁷ Véase *infra* Capítulo IV, Título II.

2. El Derecho comunitario contra la evasión fiscal

2.1. Introducción

Tras haber tipificado las principales medidas antievasión de los países europeos, es menester también tener en cuenta las normas y decisiones dictadas por las instituciones europeas, puesto que el papel suyo en el dominio que nos concierne es bastante relevante.³⁵⁸ Hay que recordar, sin embargo, que la Unión Europea no tiene competencias propias sobre la fiscalidad directa de los Estados,³⁵⁹ sino que desempeña su actuación dentro de los procesos de armonización y aproximación de políticas,³⁶⁰ incluso pues fiscales, a favor del mercado común europeo.³⁶¹

Consiguientemente, la Unión Europea tiene varios medios de acción para operar en la materia que nos preocupa.³⁶² Ella puede, en primer lugar, redactar directivas que consisten en obligaciones de resultado para los Estados miembros.³⁶³ Es necesario recordar, dicho esto, que las directivas, al contrario de los reglamentos, no son normas vinculantes u obligatorias por sí mismas. La verdadera imperatividad de la norma procederá en efecto de la implementación en el derecho nacional de la norma habilitada por la directiva en los plazos previstos por ella.³⁶⁴

³⁵⁸ Para comprobarlo, consulte el “paquete de lucha contra la elusión fiscal”.

COMMISSION EUROPEENNE, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM (2016) 023 final, 2016

³⁵⁹ DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 345

³⁶⁰ Lo que permite fortalecer las reglamentaciones estatales y la justicia fiscal.

MAITROT DE LA MOTTE A., L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale, Titre VII, Conseil Constitutionnel, n° 2, abril de 2019, 66

³⁶¹ MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2016, 690

³⁶² La Unión Europea organiza la promoción de la “buena gobernanza fiscal” entre los terceros Estados, lo que equivale, entre otras cosas, a incitarles a seguir el modelo europeo de lucha contra la competencia fiscal perjudicial y establecer procedimientos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales internacionales inspirados en las normas europeas.

DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 356-357

³⁶³ TFUE, art. 288

³⁶⁴ No obstante, el principio del efecto directo, permitiendo a un particular prevalerse de disposiciones de unas normas de una directiva no transpuesta, siempre que las normas sean incondicionales y suficientemente claras y precisas. El efecto directo del derecho de la Unión es un principio fundamental del derecho de la Unión. Fue consagrado por el TJUE en la sentencia Van Gend & Loos de 5 de febrero de 1963 (TJUE, sentencia de 5 de febrero de 1963 en el asunto 26/62 Van Gend en Loos, ECLI:EU:C:1963:1). Según esta sentencia, el efecto directo del Derecho europeo “genera derechos individuales que los órganos jurisdiccionales nacionales deben proteger”.

Por otra parte, los reglamentos y el derecho primario comunitario, es decir los tratados europeos, son compulsorios para sus destinatarios.³⁶⁵ Es entonces indubitable que la Unión Europea está encaminada a tener un impacto consecuente en la lucha europea contra la evasión fiscal y para la justicia fiscal.³⁶⁶

A su vez, su calidad de organización internacional permite pensar que la UE pueda operar eficazmente en el problema que nos corresponde estudiar, dada su implicación sumamente internacional.

Por lo tanto, la complejidad institucional, una cierta inestabilidad política y una relativa inmovilidad en las tomas de decisiones, que se genera debido a la regla de la unanimidad y a intereses divergentes, pueden debilitar la eficacia de la acción comunitaria en materia de armonización.³⁶⁷

En suma, es preciso estudiar en qué medida el Derecho comunitario pueda completar, encauzar e incluso vulnerar las normas de derechos internos en la materia.³⁶⁸

2.2. Armonización de las legislaciones tributarias

2.2.1. Concepto

Como se ha dicho antes, la Unión Europea no tiene poder normativo propiamente dicho en materia tributaria, siendo esta una competencia residual puesto que la misma les compete a las autoridades nacionales de los Estados miembros. Ahora bien, la Unión Europea se reserva el

Los particulares pueden entonces en su caso invocar estos derechos e invocar directamente las normas europeas ante los tribunales nacionales y europeos.

³⁶⁵ “Considerando que una prohibición, tan formalmente expresada, puesta en vigor con el Tratado en toda la Comunidad y por esa razón integrada en el sistema jurídico de los Estados miembros, constituye la propia ley de éstos y afecta a sus nacionales, a favor de los cuales ha generado derechos individuales que los órganos jurisdiccionales nacionales deben salvaguardar.”

TJUE, Sentencia de 15 de julio de 1964 en el asunto Flaminio Costa contra E.N.E.L, 109, ECLI:EU:C:1964:66, cons.4

³⁶⁶ MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2019, 66

³⁶⁷ MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2016, 691

³⁶⁸ Por ese tema, véase *infra* Capítulo IV, Título II.

derecho de actuar por medio de directivas para la aproximación de las normas legislativas,³⁶⁹ reglamentarias y administrativas en cuanto al buen funcionamiento del mercado común europeo en materia de volumen de negocio y de otros impuestos indirectos.³⁷⁰

La armonización fiscal es definida por CALLE SAIZ como:

*un proceso de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común europeo o cualquier otra forma de cooperación económica internacional.*³⁷¹

La Unión Europea empleó esa prerrogativa de armonización dentro de las materias fiscales en varias ocasiones.³⁷² Podemos, en apoyo de esa aserción, citar entre otros las directivas IVA,³⁷³ instauradoras del régimen IVA común a los países europeos, y la directiva sobre matrices y filiales,³⁷⁴ regulando la tasación de dividendos otorgados a una sociedad matriz por parte de su sociedad filial en el espacio comunitario.

Con la armonización, no solo se lleva a cabo la coordinación y la cooperación de políticas fiscales de los Estados miembros, sino que se aportan también soluciones a problemas transnacionales, como los de la doble imposición³⁷⁵ o de la doble no imposición de tributos. Igualmente, la armonización tiene un efecto dicho “negativo”,³⁷⁶ implicando la restricción del

³⁶⁹ Se puede hablar de semejante manera de integración fiscal.

DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 343

³⁷⁰ TFUE, art. 113

³⁷¹ CALLE SAIZ, “La Teoría de la Armonización fiscal y la Armonización Fiscal Europea”, *Hacienda Pública Española*, 6/7, Madrid, 1988, pág. 113., citado en DE JUAN CASADEVALL J., *El Principio de No Discriminación Fiscal como Instrumento de Armonización Negativa*, Thomson Reuters, Pamplona, 2010, 31.

³⁷² Una armonización indirecta puede ocurrir también por la jurisprudencia.

Véase por ejemplo, MARTY M., *La légalité de la preuve dans l’espace pénal européen*, Larcier, 2016, 558-590

³⁷³ UE, *op.cit.*, 1977

³⁷⁴ UE, Directiva 2011/96/ del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

³⁷⁵ La doble imposición puede ser jurídica, significando que una misma persona está gravada por más de un estado, y/o económica, significando que dos personas diferentes son gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.

OCDE, *Modèle de Convention Fiscale*, 2014, 349

³⁷⁶ La discusión sobre ese efecto negativo será abordada en el Capítulo IV, Título I, 3.2.

alcance y/o de la aplicación de medidas fiscales instauradas en contravención del Derecho europeo fundamental.³⁷⁷

Dicho eso, presentamos a continuación las disposiciones antievasión propuestas por la Unión europea en materia armonizada.

2.2.2. La directiva IVA

En la directiva IVA, hace falta destacar algunas medidas antievasión.³⁷⁸

Aparte de los artículos 11 y 19 previendo que los Estados miembros puedan tomar medidas para prevenir la evasión fiscal en el marco de las operaciones en relación con respectivamente la unidad IVA y la cesión de universalidad de bienes,³⁷⁹ el artículo 80 permite al igual la toma de medidas nacionales antievasión, en caso de anormalidad en el valor de dichas operaciones, pasándose entre personas ligadas.³⁸⁰

Asimismo, el artículo 395 prevé que los Estados miembros tengan la posibilidad de introducir medidas derogatorias preventivas de la evasión fiscal.³⁸¹

En resumen, los dos primeros artículos considerados son disposiciones habilitadoras de normas internas denegando actos que tienen por objetivo fundamental la evasión fiscal en casos específicos.³⁸² El artículo 80 es una disposición que traduce los principios de valoración en el dominio del precio de transferencia. En cuanto al artículo 395, prevé la posibilidad de una

³⁷⁷ VILLEMOT DOMINIQUE, *L'harmonisation fiscale européenne*. Presses Universitaires de France, *Que sais-je ?* 1991, 7

³⁷⁸ En el artículo 131 se dispone que los Estados, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir cualquier fraude, evasión y posibles abusos, pueden legislar en la materia.

BERLIN D., *Directive TVA 2006/112*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 541

³⁷⁹ UE, Directiva 77/799/CEE, *op.cit.*, art. 11,19

³⁸⁰ UE, *ibid.*, art. 80

³⁸¹ UE, *ibid.*, art. 395

³⁸² Para un análisis desarrollado de los abusos fiscales en materia de IVA véase AFSCHRIFT T., *op.cit.*, 25-40

legislación derogatoria por parte de los Estados, sometida a la aprobación del Consejo de la UE, con el fin de prevenir la evasión fiscal.

2.2.3. La directiva sobre fusiones

En el artículo 15 de esa directiva,³⁸³ encontramos una medida antiabuso que permite que los derechos nacionales rehúsan la aplicación de operaciones de fusión, escisión, aportación de activos o de canje de acciones que tienen como objetivo(s) principal(es) la evasión fiscal. Esa cláusula es peculiarmente adecuada, tanto la fusión transfronteriza es un medio legal permitiendo la movilidad intracomunitaria de sociedades.³⁸⁴ Así pues, el beneficio de aquella fusión abusiva que se encontraría sin efecto, debido a la disposición susodicha, quedaría nulo.

Reproducimos aquí abajo un fragmento del texto de la disposición, el cual nos parece llamativamente ilustrativo del sentido del abuso fiscal en Derecho comunitario:

*tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;*³⁸⁵

Es sin embargo importante subrayar el hecho de que la presunción de evasión fiscal contenida en la disposición susodicha no es absoluta, sino que se encuentra encuadrada y explicitada por la jurisprudencia europea.³⁸⁶

³⁸³ UE, Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros

³⁸⁴ AUTENNE A., DE WOLF M., “La mobilité transfrontalière des sociétés en droit européen : le cas particulier du transfert de siège social, regards croisés de droit des sociétés et de droit fiscal” in C.D.E, 2007/5-6, 2008, 684

³⁸⁵ UE, Directiva 2009/133/CE, *op.cit.*, art. 15 1. a)

Para ilustrar la transposición de esa disposición, citamos el artículo 209 II del CGI que prevé que el acuerdo de la administración para esos tipos de operaciones pueda ser rehusado si la operación no obedece a motivos principalmente fiscales.

³⁸⁶ “Para comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. El establecimiento de una medida fiscal de alcance general que priva automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar dichos fraude o abuso. Así pues, no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.”

2.3.4. La directiva sobre matrices y filiales

La directiva sobre matrices y filiales es un instrumento europeo que actúa regulando un tema sensible ante la evasión fiscal, es decir el traslado de beneficios entre sociedades formando el mismo grupo.³⁸⁷ Aquí también, la directiva otorga la posibilidad para los Estados miembros de prever una cláusula antiabuso en las normas dictadas para su implementación, aunque tampoco la impone.³⁸⁸

2.3.5. Directiva sobre la cooperación administrativa

La directiva sobre la cooperación administrativa, la cual instaura el intercambio de información en materia tributaria,³⁸⁹ es un arma eficaz en la lucha contra la evasión fiscal.³⁹⁰ Aunque existen otros mecanismos semejantes de ámbitos internacionales y de ámbitos internos, ya sea entre administraciones o sea entre países, por medio de las convenciones internacionales, nos parece

TJUE, sentencia de 7 de septiembre de 2017 en el asunto C-6/16 Egiom SAS y Enka SA contra Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2017:641, cons. 31-32

Véase, en ese sentido TJUE, sentencia de 8 de marzo de 2017, *op.cit.*, apartados 55-56; TJUE, sentencia de 26 de septiembre de 2000 en el asunto C-478/98 Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica, apartado 45; TJUE, sentencia de 5 de julio de 2012 en el asunto C-318/10 Comisión Europea/Reino de España, EU:C:2012:415, apartado 38

³⁸⁷ Este tipo de configuración propicia un abuso de los precios de transferencias. Por ejemplo, una cesión interna entre ramas de una multinacional puede esconder una técnica de evasión fiscal basada en el intercambio de mercancías entre filiales de una misma empresa, cuyo propietario sea el mismo, a precios arbitrarios, independientes de los del mercado. Esto permite reducir los impuestos declarando altos gastos de venta en territorios con bajos impuestos y bajos precios de venta en países con altos impuestos.

³⁸⁸ UE, Directiva 2011/96/ del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, art. 1.2.

³⁸⁹ UE, Directiva 77/799/CEE del Consejo relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos, 9 de diciembre de 1977; sin perjuicio del Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.

³⁹⁰ En su considerando 10, se insiste sobre el hecho que el intercambio automático de información es una herramienta preciosa para mejorar la percepción del impuesto y combatir la evasión de impuestos.

UE, Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, cons. 10

Sobre este tema, véase ANDRÉS AUCEJO E., “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance” *in* Derecho del Estado n. ° 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018.

interesante analizar el mecanismo europeo, considerando el volumen importante de circulación de personas, capitales y mercancías dentro del mercado común europeo.

En 2011, la Unión Europea produjo un nuevo instrumento comunitario sobre el intercambio internacional de información inspirado por el artículo 26 del modelo de convenio para prevenir la doble imposición de la OCDE.³⁹¹ Esa norma pone de presente en su primer considerando que la mundialización induce una fiscalidad más compleja y transversal, donde la asistencia mutua entre Estados es aún más necesaria y que ese fenómeno puede fomentar la evasión fiscal.³⁹²

Por lo tanto, el primer objetivo suyo es el de facilitar el establecimiento del impuesto, evitando situaciones de doble imposición pudiendo penalizar el buen funcionamiento del mercado común europeo; en efecto, el intercambio de informaciones visa las personas que tienen presencia sobre más de un Estado miembro.³⁹³

Esa directiva ha sido varias veces enmendada, ampliando continuamente el campo de aplicación del dispositivo. Así pues, en 2014, se extendió la cooperación administrativa a las cuentas bancarias sujetas a comunicación de información.³⁹⁴ En 2015, se insertó el intercambio automático y obligatorio de información sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo

³⁹¹ LASARTE LÓPEZ R., “Nuevas bases para la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea: un impulso al intercambio internacional de información” *in* Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude (Francisco Adame Martínez Director), Thomson Reuters, 2012, 458

³⁹² UE, Directiva 2011/16/UE, *op.cit.*, cons. 1

³⁹³ En el caso de un sujeto pasivo no establecido en la Unión Europea, el Reglamento (UE) n°904/2010, de 7 de octubre de 2010 regula la información que ello comunica a su Estado de identificación (art. 35).

MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2016, 649

³⁹⁴ “Por “cuenta sujeta a comunicación de información” se entiende una cuenta financiera abierta en una institución financiera de un Estado miembro obligada a comunicar información, y cuya titularidad corresponda a una o varias personas sujetas a comunicación de información, o a una ENF pasiva en la que una o varias de las personas que ejercen el control son personas sujetas a comunicación de información, a condición de que haya sido determinada como tal en aplicación de los procedimientos de diligencia debida que se describen en las secciones II a VII.”

Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, Anexo I, SECCIÓN VIII.

Sobre este tema, véase ANDRÉS AUCEJO E., “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance” *in* Derecho del Estado n. ° 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018

y los acuerdos previos sobre precios de transferencia.³⁹⁵ En 2016, se introdujo el intercambio automático obligatorio de información sobre el informe país por país.³⁹⁶

Por consiguiente, la directiva instauro el intercambio de información entre las autoridades competentes en los Estados de la Unión Europea. El intercambio puede hacerse previa solicitud,³⁹⁷ puede ser automático, obligatorio en cuanto a ciertos rendimientos³⁹⁸ y espontáneo.³⁹⁹

La última versión actualmente vigente⁴⁰⁰ establece numerosas obligaciones a los Estados, pero también a los profesionales del sector. La primera obligación que tiene efectos así sobre los profesionales, como los abogados, asesores, gestores, etc., es divulgar los mecanismos transfronterizos⁴⁰¹ sujetos a declaración.

³⁹⁵ UE, Directiva 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, art. 1 3)

³⁹⁶ UE, Directiva 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. art. 1 2).

³⁹⁷ UE, *ibid.*, art. 5-7

³⁹⁸ UE, *ibid.*, art. 8

³⁹⁹ UE, *ibid.*, art. 9

⁴⁰⁰ UE, Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información

⁴⁰¹ Se entiende por “mecanismo transfronterizo”: “un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

- a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.”

UE, Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, art.1 1) b).

No existe, dicho eso, una definición exacta de aquel dispositivo, pero la directiva provee en su anexo IV una lista de señas distintivas permitiendo presumirlo. Las estructuras en cuestión son aquellas que tienen como reto principal, pero no exclusivo, el de realizar economías de impuestos,⁴⁰² lo que es conocido como el criterio del beneficio principal.⁴⁰³

El campo de aplicación de la directiva en cuanto a estos dispositivos es entonces muy largo. Pueden ser abarcadas construcciones destinadas a la doble deducción o la deducibilidad de pagos transfronterizos, orientadas a evitar el intercambio de información, a volver opaca la propiedad jurídica de la renta, o incluso a cambiar la naturaleza de esta última.⁴⁰⁴

La obligación de divulgación de información recae sobre cualquier intermediario⁴⁰⁵ que está usualmente implicado en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la implementación de la estructura transfronterizas.⁴⁰⁶

Por tanto, existe la posibilidad para los Estados de exonerar los profesionales vinculados por el secreto profesional,⁴⁰⁷ como los abogados, por ejemplo, de la obligatoriedad de divulgación.⁴⁰⁸

⁴⁰² COVELIERS D., GOYVAERTS G.D., “Nouveau devoir d'échange d'informations des dispositifs transfrontaliers - Directive européenne approuvée le 25 mai 2018”, Tiberghien Avocats, 25/05/2018.

⁴⁰³ Sobre esta noción, véase *infra* Capítulo IV, Título I.

⁴⁰⁴ COVELIERS D., GOYVAERTS G.D., *ibidem*

⁴⁰⁵ Se entiende por “intermediario”: “cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.”

UE, Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018, *op.cit.*, art.1 1 b.

⁴⁰⁶ Por tanto, esta obligación es controvertida

Véase *infra*

⁴⁰⁷ UE, Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018, *op.cit.*, art. 1 2)

⁴⁰⁸ Véase C.CONST., arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020, 26

En su caso, esa necesidad podría recaer sobre un otro intermediario, o incluso sobre el contribuyente ello mismo.

2.3.6. Directiva asimetrías híbridas

Esa directiva, completando la directiva ATAD, tiene como reto el de combatir las asimetrías híbridas⁴⁰⁹ que permiten o bien una doble deducción del mismo gasto, o bien la doble exoneración del mismo rendimiento. Las situaciones en las cuales intervienen aquellos dispositivos proceden del hecho que haya diferentes cualificaciones jurídicas para el mismo objeto o sujeto de derecho.⁴¹⁰ Por consiguiente, tiene libertad el contribuyente de usar de esos desfases sin actuar fuera de la ley, pero posiblemente abusando de estos.

⁴⁰⁹ Se entiende por “asimetrías híbridas” : “la situación existente entre un contribuyente y una empresa asociada o un arreglo estructurado entre partes en jurisdicciones fiscales diferentes cuando cualquiera de los resultados siguientes sea atribuible a diferencias en la calificación jurídica de un instrumento o entidad financieros, o en el tratamiento de una presencia comercial como establecimiento permanente: a) una deducción del mismo pago, o de los mismos gastos o pérdidas, de la base imponible tanto en la jurisdicción en la que se origine el pago, se generen los gastos o se hayan sufrido las pérdidas, como en otra jurisdicción (“doble deducción”); b) una deducción de un pago de la base imponible en la jurisdicción en la que se origine el pago sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales del mismo pago en la otra jurisdicción (“deducción sin inclusión”); c) en caso de diferencias en el tratamiento de una presencia comercial como establecimiento permanente, la no imposición de las rentas originadas en una jurisdicción sin la correspondiente inclusión a efectos fiscales de las mismas rentas en otra jurisdicción (“no imposición sin inclusión”). Solo existirá una asimetría híbrida en la medida en que el mismo pago deducido, los mismo gastos incurridos o las mismas pérdidas sufridas en dos jurisdicciones excedan del importe de las rentas que se incluyen en cada una de las jurisdicciones y que pueden atribuirse a la misma fuente. Una asimetría híbrida también incluye la transferencia de un instrumento financiero al amparo de un arreglo estructurado que implique a un contribuyente, cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido sea tratado a efectos fiscales como obtenido simultáneamente por más de una de las partes del arreglo, que tienen su residencia a efectos fiscales en jurisdicciones diferentes, dando lugar a cualquiera de los siguientes resultados: a) una deducción de un pago relacionado con el rendimiento subyacente sin la correspondiente inclusión de dicho pago a efectos fiscales, a menos que el rendimiento subyacente esté incluido en la renta imponible de una de las partes implicadas; b) una compensación por un impuesto retenido en la fuente sobre un pago derivado del instrumento financiero transferido a más de una de las partes implicadas.”

UE, Directiva 2017/952 *op.cit.*, art. 1 2)

⁴¹⁰ Por ejemplo, podemos considerar un bono convertible, que en un país puede ser caracterizado como instrumento de capital, y en un otro país, como instrumento de deuda. Igualmente podemos citar el caso en el que, según el Estado fuente, una sociedad tiene un establecimiento permanente, mientras en el Estado de residencia, la sociedad no lo tiene.

Por ello, la directiva se dedica a cualificar y a poner reglas para la imposición de tales asimetrías, entre tanto en caso de doble deducción⁴¹¹ o de deducción sin inclusión,⁴¹² e incluso de conflicto de residencia.⁴¹³

2.3.7. Directiva intereses y cánones

Aquí también, la directiva dispone que los Estados miembros podrán denegar el efecto de transacciones cuyos “móviles principales sean el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso”.⁴¹⁴

2.3. Aproximación de las legislaciones: la directiva ATAD

No obstante la pertinencia de la parte previa es menester subrayar que todas las directivas expuestas solo tienen la lucha contra la evasión fiscal como reto accesorio a sus objetos principales de armonizar una materia determinada. Habida cuenta de lo que antecede, parece particularmente oportuno mencionar la directiva ATAD, propiamente redactada para controlar la evasión fiscal en el espacio del mercado común europeo.⁴¹⁵

En efecto, la UE no ha quedado inactiva en el dominio fiscal y, además de llevar políticas armonizadoras, se ha encargado de luchar contra la evasión fiscal, a nombre de la protección del mercado interior, basándose el artículo 26 del TFUE.⁴¹⁶

La directiva en esas líneas discutidas contiene medidas clásicas que ya hemos destacado en la sección precedente: el artículo 5 introduce una regla que podemos calificar de impuesto de

⁴¹¹ UE, Directiva 2017/952, *op.cit.*, art. 1 4).

⁴¹² Se entiende por “deducción sin inclusión”: “deducción de un pago (o pago presumible entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes) en cualquier jurisdicción en la que dicho pago (o pago presumible) se considere realizado (jurisdicción del ordenante) sin la correspondiente inclusión de dicho pago (o pago presumible) a efectos fiscales en la jurisdicción del beneficiario. La jurisdicción del beneficiario es aquella en que se reciba o se considere recibido dicho pago (o pago presumible) conforme a la legislación de cualquier otra jurisdicción.”

UE, *ibid.*, art. 1 2) b).

⁴¹³ UE, *ibid.*, art. 1 6).

⁴¹⁴ UE, Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, art. 5.2.

⁴¹⁵ UE, Directiva 2016/1164, *op.cit.*, 2016, cons. 16

⁴¹⁶ TFUE, art. 26

salida,⁴¹⁷ el artículo 4 una medida de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros⁴¹⁸ y el artículo 7 una normativa sobre las sociedades extranjeras controladas.⁴¹⁹ Del mismo modo, el artículo 9 trata de las asimetrías híbridas, disposición completada desde entonces por la directiva de asimetrías híbridas.⁴²⁰

Lo destacable, a nuestro juicio, en esa directiva es la definición dada del abuso fiscal por el artículo 6 promulgando una cláusula general antiabuso:

Artículo 6

Norma general contra las prácticas abusivas

1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

*3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.*⁴²¹

2.4. Proyecto de directiva sobre los servicios digitales

2.4.1. Contexto

La economía digital, que está aumentando con el paso de los días, pone de presente un problema importante en cuanto a la fiscalidad de las rentas que ocasiona. En efecto, la desmaterialización,

⁴¹⁷ UE, Directiva 2016/1164, *op.cit.*, 2016, art.5

⁴¹⁸ UE, *ibid.*, art.4

⁴¹⁹ UE, *ibid.*, art.7

⁴²⁰ Véase *supra* 2.3.6.

⁴²¹ UE, Directiva 2016/1164, *op.cit.*, art. 6

tanto de los bienes y servicios como del lugar de intercambio o de prestación de aquellos, nubla los conceptos tradicionales sobre los cuales están fundados los derechos fiscales.⁴²²

Relacionándose con la fiscalidad internacional, la aserción previa es aún más cierta, porque la determinación del lugar de las actuaciones económicas, así como de los actores es tradicionalmente imprescindible a la hora de determinar a quién y qué imponer.⁴²³

Así pues, la tasación de los ingresos de los gigantes del numérico⁴²⁴ ha llegado a ser una preocupación creciente de los poderes y opiniones públicos. En efecto, después del asunto Apple,⁴²⁵ la cuestión se ha impuesto con más motivo en el debate en Europa.⁴²⁶

Por ello, el proyecto europeo de tasación sobre los servicios digitales pretende, en primer lugar, adaptar la fiscalidad internacional a la digitalización de la economía.⁴²⁷ Con ella, ocurre un desfase entre el lugar donde los beneficios están tasados y el lugar dónde el valor está creado, largamente sobre activos intangibles.⁴²⁸

Ese proyecto queda por el momento en letra muerta, debido a la negativa de algunos países miembros.⁴²⁹ Por lo tanto, sigue siendo interesante analizarlo, ya que es probable que, en un

⁴²² Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 1.

⁴²³ TRAVERSA E., RICHELLE I., *op.cit.*, 46

⁴²⁴ Se refiere a menudo al acrónimo GAFAM, sumando las iniciales de las grandes empresas del sector numérico (Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft).

⁴²⁵ En 2016, la Comisión Europea ha condenado el Estado de Irlanda a recuperar lo que consideró como ayuda ilegal de carácter tributario concedida por Irlanda a Apple.

Véase UE, Decisión 2017/1283 de la Comisión de 30 de agosto de 2016 relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP)

⁴²⁶ De manera general, las empresas multinacionales estadounidense fueron visados por propuestas por parte de la UE y de Estados europeos.

GRINBERG I., *International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate* (Paper), Georgetown University Law Center, 2019, 92

⁴²⁷ EC, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 de Marzo de 2018, SWD (2018) 81 final/2, 23

⁴²⁸ CE, Propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, Documento 52018PC0147, 2018, 1

⁴²⁹ Es decir: Dinamarca, Suecia e Irlanda

momento, ese impuesto se llevará a cabo.⁴³⁰ Sin dejar de lado que el ministro francés de la economía anunció que iba a proponer una ley, en el solo marco francés.⁴³¹

2.5. La propuesta

Los mecanismos previstos en esa propuesta de directiva para neutralizar los efectos de la evasión fiscal y prevenirla son los siguientes.

En primer lugar, la normativa tiene como objetivo definir el concepto de presencia digital significativa ⁴³² y, sobre todo, considerar aquella última como constitutiva de un establecimiento permanente.

En cuanto a la ubicación del uso de los servicios:

se considerará que un usuario está situado en un Estado miembro en un período impositivo si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado miembro para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios digitales. ⁴³³

ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes sur l'espace fiscal européen, 9 de julio de 2020, 51

⁴³⁰ De hecho, impuestos similares ya son en vigor en otros ordenamientos jurídicos.

Véase *infra* Capítulo V, Título I, 1.4.

⁴³¹ CAPITAL, "taxe Gafa : Bruno Le Maire Promet De L'appliquer En France Dès 2019", 06/12/2018

⁴³² "Se considerará que existe una «presencia digital significativa» en un Estado miembro en un período impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados:

a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese período impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo período impositivo sea superior a 7 000 000 EUR;

b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho período impositivo sea superior a 100 000;

c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese período impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3 000."

CE., *op.cit.*, 2018, art.4.3.

⁴³³ CE, *ibid.*, art 4.4.

Por “Estado miembro”, hay que entender: “El Estado miembro en el que se utilice el dispositivo del usuario se determinará por referencia a la dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo o, si es más preciso, por cualquier otro método de geolocalización”.⁴³⁴

Luego, el artículo 5 de la propuesta establece la determinación de los beneficios imputables:

Artículo 5

Beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma

[...]

2. Los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma serán los que la presencia digital debería haber percibido de haber sido una empresa separada e independiente que lleve a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, en particular en sus tratos con otras partes de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital.

[...]

3. A efectos del apartado 2, la determinación de los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma se basará en un análisis funcional. Para determinar las funciones de la presencia digital significativa y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos, se tendrán en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por dicha presencia a través de una interfaz digital. Con esta finalidad, las actividades emprendidas por la empresa a través de una interfaz digital relacionadas con datos o usuarios serán consideradas actividades significativas desde el punto de vista económico de la presencia digital significativa que asigna los riesgos y la propiedad económica de los activos a dicha presencia.

[...]

5. Las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa a través de una interfaz digital incluyen, entre otras, las siguientes actividades:

a) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;

⁴³⁴ CE, *ibid.*, art. 4.6.

b) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario;

c) la venta de espacio publicitario en línea;

d) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital;

e) la prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados en las letras a) a d).⁴³⁵

2.6. Comentario

La proposición de directiva arriba expuesta es interesante por varias razones. En efecto, al ser uno de los primeros instrumentos jurídicos dedicados a tratar el tema de la fiscalidad de la economía digital, su aporte teórico puede ser significativo.

Primeramente, el factor de vinculación, que está aquí caracterizado, mediante el concepto de presencia digital significativa, alarga la definición de establecimiento permanente, cuya noción es fundamental en fiscalidad internacional.⁴³⁶

En segundo lugar, vemos una nueva cualificación económica de actividades que, hasta el día de hoy, no despertaban interés en ser consideradas como tal, por ejemplo, lo concerniente al punto a) y b) del artículo 5, es decir, la explotación de contenidos y datos del usuario, ya que dicho instrumento les otorga entonces la atribución de beneficios debido a estas actividades.⁴³⁷

Finalmente, cabe destacar que el proyecto es orientado, precisamente, a la imposición de grandes grupos que tienen una presencia digital significativa, lo que hace caer fuera de su campo de aplicación las pequeñas empresas y otros actores modestos,⁴³⁸ que, aunque comercian

⁴³⁵ CE. *ibid.*, art. 5.

⁴³⁶ VANWELKENHUYZEN T., "La notion d'établissement permanent a-t-elle encore un futur ? » in DOUENIAS S., *Mélanges Pascale Minne : Fiscalité internationale et patrimoniale*, Bruylant, 434

⁴³⁷ Véase *infra* Capítulo V, Título I, 1.1 y 1.3.

⁴³⁸ Como se señaló en la evaluación de impacto de la Comisión, el aumento esperado de los ingresos fiscales para los presupuestos sería moderada, teniendo en cuenta el alcance limitado de la impuesto y umbrales seleccionados. Un importe de 5000 millones de euros de ingresos anuales en la Unión se evocaba.

ASSEMBLEE NATIONALE, *op.cit.*, 2020, 50

con servicios numéricos, son poco susceptibles de aprovechar los puntos débiles de la fiscalidad digital y de fomentar esquemas de evasión fiscal como las empresas multinacionales.⁴³⁹

3. El Derecho comunitario derivado en la materia

Para introducir esta cuestión, conviene señalar que, aunque en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida como tal en la esfera de competencia de la UE,⁴⁴⁰ no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario.⁴⁴¹

Así pues, lo que será tratado aquí son las decisiones del poder jurídico comunitario, vinculantes para los tribunales nacionales,⁴⁴² y que paulatinamente han hecho y hacen emerger una jurisprudencia,⁴⁴³ incluso una doctrina,⁴⁴⁴ sobre el tema abarcado.

Lo que pretendemos demostrar entonces en esta subparte, es el papel positivo que ha desarrollado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴⁴⁵ en la lucha contra la evasión fiscal sobre el continente, al haber forjado concepto y principios vinculantes al respecto para los Estados miembros.

⁴³⁹ CE, *op.cit.*, 2018, 16

⁴⁴⁰ Por tanto, en nombre de la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, la UE puede actuar indirectamente sobre la armonización de la fiscalidad directa de los Estados miembros.

MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2016, 687 s.

Véase también *infra* Capítulo IV, Título I, 3.2.

⁴⁴¹ TJUE, sentencia de 14 de febrero de 1995 en el asunto C-279/93 Schumacker, apartado 21

⁴⁴² TFUE, art. 288

⁴⁴³ Véase PASCHALIDIS P., WILDEMEERSCH J., *op.cit.*, 826-851

⁴⁴⁴ POIARES MADURO M., Conclusiones del Abogado General del 7 de abril de 2005 en el asunto C-255/02 Halifax y otros, 66

⁴⁴⁵ En adelante “TJUE”.

3.1. Aporte a la doctrina del abuso fiscal

En varias ocasiones, el TJUE ha comentado la noción del abuso en materia tributaria. A manera de ilustración, podemos citar las conclusiones del Abogado General KOKOTT en el asunto C-118/16⁴⁴⁶ opinando sobre la noción de prácticas abusivas:

Es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en numerosas ocasiones, que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. (19) Como el Tribunal de Justicia ha afirmado también en varias ocasiones, basta con que la búsqueda de una ventaja fiscal por medio de una estructura no constituya el objetivo exclusivo, (20) pero sí la finalidad esencial. (21)

Esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia contiene dos elementos que están imbricados. Por una parte, a los montajes puramente artificiales, que sólo tienen lugar sobre el papel, se les niega desde el principio el reconocimiento. Por otra parte, se atribuye una importancia crucial a la elusión de la normativa tributaria que puede conseguirse también utilizando las estructuras existentes en la vida económica real. Esta última categoría es probablemente la más frecuente, y actualmente se recoge de manera explícita en el nuevo artículo 6 de la Directiva 2016/1164. El propio Tribunal de Justicia ha declarado en una reciente resolución que el carácter puramente artificial puede constituir sólo un indicio de que la finalidad esencial perseguida es la obtención de una ventaja fiscal. (22)

Igualmente, caracteriza la jurisprudencia del Tribunal el abuso fiscal como actos litigiosos cuya finalidad es principal o exclusivamente la otorgación de una ventaja fiscal:

Por lo tanto, al supeditar la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso y va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices.⁴⁴⁷

Asimismo, la jurisprudencia europea consagró el principio de prohibición de prácticas abusivas a la ocasión del asunto Halifax en esas palabras:

A pesar de esta declaración, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta

⁴⁴⁶ KOKOTT J., Conclusiones del Abogado General 1 de marzo de 2018 en el asunto C-118/16 Z Denmark ApS contra Skatteministeriet , ECLI:EU:C:2018:143, cons. 63-64

⁴⁴⁷ TJUE, *op.cit.*, 2017, cons. 36

(véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Kefalas y otros*, C-367/96, Rec. p. I-2843, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, *Diamantis*, C-373/97, Rec. p. I-1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32).

*En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, *Cremer*, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products*, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y *Emsland-Stärke*, antes citada, apartado 51).*⁴⁴⁸

Del mismo modo, el Tribunal ha considerado la misma prohibición de prácticas abusivas como principio general del Derecho comunitario⁴⁴⁹ y su aplicabilidad directa en caso de su ausencia en los derechos internos, sin perjuicio de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.⁴⁵⁰

Por lo tanto, la concepción del abuso fiscal en Derecho comunitario no es tan amplia como la de los Estados, así lo ilustra el comentario siguiente:

*Además, fuera de los casos de estructuras puramente artificiales sin realidad económica, el hecho de que un nacional comunitario, persona física o jurídica, haya sacado provecho de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, no autoriza, por sí solo, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado. (28) De este modo, un tipo de transacción, como el del presente caso, que implica a un Estado miembro que renuncia a la retención en la fuente no puede considerarse sin más abusiva.*⁴⁵¹

Por añadidura, la recalificación de las operaciones abusivas fue decidida en el asunto *Weald Leasing Ltd*⁴⁵²:

Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.

⁴⁴⁸ TJUE, *op.cit.*, 2006, apartados 68-69

⁴⁴⁹ TJUE, sentencia de 22 de noviembre de 2017 en el asunto C-251/16 *Edward Cussens y otros contra T. G. Brosman*, ECLI:EU:C:2017:881, cons. 38

⁴⁵⁰ TJUE, *ibid.*, conclusión 1

⁴⁵¹ KOKOTT J., *op.cit.*, cons.72

⁴⁵² TJUE, sentencia de 22 de diciembre de 2010, *op.cit.*, conclusión 2

Podemos constatar que el aporte de la jurisprudencia europea sobre la doctrina del abuso fiscal es y ha sido notoria. En efecto, por un lado, ha permitido precisar la noción, haciendo de ella una realidad más concreta.⁴⁵³ Pero, al hacer eso, el Tribunal también delimitó escrupulosamente el campo de aplicación de aquel concepto, lo que puede in fine reducir su operatividad y subsecuente eficacia.

3.2. La prevención de la evasión fiscal como justificación al infrigimiento de las libertades fundamentales

Las libertades fundamentales previstas en los tratados europeos⁴⁵⁴ forman parte de las bases jurídicas primordiales del Derecho europeo, y, por consiguiente, son en principio incondicionalmente garantizadas.

Sin embargo, en la práctica, a veces el Tribunal permite que las libertades fundamentales sean derogadas o depuestas por normas internas, teniendo como objetivo la prevención de la sustracción fraudulenta o abusiva de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.⁴⁵⁵

Para convencerse de lo que antecede, basta citar la jurisprudencia del Tribunal en el asunto Centros Ltd:

*De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva, sin lugar a dudas, que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta.*⁴⁵⁶

⁴⁵³ PASCHALIDIS P., WILDEMEERSCH J., *op.cit.*, 850

⁴⁵⁴ Las libertades fundamentales de la UE son las siguientes:

TFUE, art. 49: Libertad de establecimiento

TFUE, art. 18: No discriminación basada sobre la nacionalidad

TFUE, art. 20-21: Libre circulación de personas

TFUE, art. 45: Libre circulación de trabajadores

TFUE, art. 56: Libre prestación de servicios

TFUE, art. 63: Libre circulación de capitales

⁴⁵⁵ Véase *infra* Capítulo IV, Título I, 3.

⁴⁵⁶ TJUE, sentencia de 9 de marzo de 1999 en el asunto C-212/97 Centros Ltd contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126, cons. 24

Tal derogación es prevista siempre y cuando esté fundada sobre una o varias razones imperiosas de interés general,⁴⁵⁷ que son justificaciones emitidas por los Estados a la hora de defender normas contraviniendo las libertades fundamentales previstos en los tratados.⁴⁵⁸

Esa desviación al Derecho comunitario tiene entonces como consecuencia que los Estados pueden dictar normas eficientes y adecuadas en contra de la evasión fiscal, mientras ponen restricciones al Derecho europeo.⁴⁵⁹ No obstante, puesto que las restricciones son derogaciones a la ley, su aplicación debe ser muy excepcional, específica e interpretada estrictamente por el Tribunal.⁴⁶⁰

La lucha contra la evasión fiscal es una RIIG que ha sido varias veces aceptada por el Tribunal,⁴⁶¹ como en el asunto Cadbury Schweppes:

*De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.*⁴⁶²

Por tanto, las medidas derogatorias deben ser específicas y no generales. Esa exigencia ha sido explicitada por el Tribunal en el asunto Imperial Chemical Industries v. Colmer:

⁴⁵⁷ En adelante “RIIG”.

⁴⁵⁸ Las razones imperiosas de interés general son tolerancias permitiendo casos de discriminación justificados por motivos de, entre otros, orden público, seguridad y salud públicas.

DOCCLO C., Droit fiscal international : Les conventions, Solvay Brussels School, 2015, 78

⁴⁵⁹ Por ejemplo, el Tribunal dictó en el asunto Lasteyrie du Saillant que: “Por su parte, el Gobierno francés se centra en las posibles justificaciones de tal obstáculo. A este respecto, dicho Gobierno sostiene, en primer lugar, que el artículo 167 bis del CGI no es contrario al artículo 52 del Tratado habida cuenta del objetivo que persigue el sistema establecido por esta disposición nacional, a saber, prevenir el riesgo de evasión fiscal. Del apartado 26 de la sentencia de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), resulta que una normativa que tiene por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria puede responder a una razón imperiosa de interés general.”

TJUE, sentencia de 11 de marzo de 2004 en el asunto C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, cons. 24

⁴⁶⁰ DOCCLO C., *op.cit.*, 80

⁴⁶¹ DOCCLO C., *ibid.*, 90

⁴⁶² TJUE, sentencia de 12 de septiembre de 2006 en el asunto C-196/04 Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, cons. 55

*En lo que se refiere a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, basta con señalar que la normativa de que se trata no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal del Reino Unido, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la mayoría de las sociedades filiales de un grupo se hallen establecidas fuera del Reino Unido por la razón que sea. Pues bien, el establecimiento de una sociedad fuera del Reino Unido no implica, en sí, la evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento.*⁴⁶³

Se indica la importancia de esa exigencia en el asunto Lankhorst-Hohorst:

*Por lo que se refiere más concretamente a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal alemana, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania. Ahora bien, dicha situación no implica, en sí, un riesgo de evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia ICI, antes citada, apartado 26).*⁴⁶⁴

Por añadidura, la medida justificada por la RIIG debe ser proporcional al objetivo perseguido,⁴⁶⁵ cuando, en su caso, se trata de una transposición de una cláusula antiabuso:

Corresponde a los Estados miembros establecer, respetando el principio de proporcionalidad, las normas necesarias al objeto de aplicar el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 43).

El requisito de proporcionalidad significa que la medida debe ser apropiada en cuanto a sus medios y que sus efectos no pueden sobrepasar los resultados deseados al momento de la adopción de la normativa en cuestión.⁴⁶⁶ Reproducimos, a título ilustrativo de esos comentarios, la posición del Abogado General en el asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*:

Como ha señalado el Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, una legislación nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una

⁴⁶³ TJUE, *op.cit.*, 1998, cons. 26

⁴⁶⁴ TJUE, *op.cit.*, 2002, 37

⁴⁶⁵ TJUE, *op.cit.*, 2017, cons. 24

⁴⁶⁶ VAN DROOGHENBROECK S., DELGRANGE X., “Le principe de proportionnalité : retour sur quelques espoirs déçus” in *Revue du droit des religions*, 7, 2019, 42

transacción presenta el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales debe considerarse que no va más allá de lo necesario para evitar prácticas abusivas cuando, en primer lugar, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción.

*Para que tal legislación sea compatible con el principio de proporcionalidad, es necesario, en segundo lugar, que, cuando la comprobación de tales elementos llegue a la conclusión de que la transacción de que se trata corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos comerciales reales, la recalificación de los intereses abonados como beneficios distribuidos se limite a la fracción de estos intereses que supere lo que se habría acordado de no haber existido relaciones especiales entre las partes o entre éstas y una tercera persona.*⁴⁶⁷

Para concluir, la prevención de la evasión fiscal parece ser una justificación aceptada por el TJUE cuando la disposición visa específicamente a luchar contra montajes puramente artificiales, que el contribuyente tiene la opción de establecer los motivos no fiscales de la operación y que la respuesta de las autoridades fiscales sea proporcional a la violación. En otro caso, la RIIG será rechazada, así como la restricción a las libertades fundamentales y la consecutiva lesión al Derecho comunitario.⁴⁶⁸

3.3. Conclusión

A manera de conclusión de esta sección, quisiéramos poner de relieve los elementos que, según creemos, dan muestra de la importancia que tiene el Derecho comunitario dentro del dispositivo antievasión en Europa.

Así pues, debido a sus prerrogativas de armonización y aproximación de legislaciones, la UE está en medida de actuar en varios dominios con uniformidad, permitiendo una lucha eficaz contra la evasión fiscal, directamente, al establecer reglas antievasión, e indirectamente, al volver las normas tributarias suyas semejantes para sus Estados miembros, igualando por eso, por lo menos respecto a su campo de competencias, los sistemas fiscales nacionales.⁴⁶⁹

⁴⁶⁷ TJUE, sentencia de 13 de marzo de 2007 en el asunto C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* contra *Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2007:161, cons. 82-83

⁴⁶⁸ PIERON A., *Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, 101

⁴⁶⁹ Al igual, la Unión Europea no escatima esfuerzos para adaptar la fiscalidad internacional a nuestros tiempos, y, en particular como lo hemos visto, al caso de la economía digital. Con ello, juega plenamente su papel de organización política internacional, garante y motor de una integración económica creciente en Europa.

Además, la Unión Europea tampoco vaciló en adaptar su derecho primario a desafíos tan importantes como lo es la lucha contra la evasión fiscal, de ello da cuenta por ejemplo la posibilidad que tienen los Estados miembros de infringir aquel derecho, con el fin de prevenir la evasión de tributos.⁴⁷⁰ Sin embargo es importante señalar que la UE, al permitir eso, ejerce un control escrupuloso, para que los Estados no sobrepasen aquel régimen derogatorio.

Pese a ello, no hay que ocultar el hecho de que, debido a la falta de competencia en las diferentes materias fiscales, y por razones inherentes a la naturaleza de la Unión Europea, tales como pueden ser la divergencia de los intereses nacionales o un proceso institucional intrincado, la acción comunitaria en materia de lucha contra la evasión fiscal no es óptima, y pueda llegar ser a veces contra productiva o infructuosa.⁴⁷¹

⁴⁷⁰ Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 3.

⁴⁷¹ Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 3.

Título II. Normas Antievasión en Derecho Fiscal Internacional

1. Derecho y fraude fiscal internacional

El derecho fiscal internacional es un conjunto de normas que, en un ámbito transfronterizo, determina donde y como una renta es gravable.⁴⁷² Pretende conciliar la soberanía final de los Estados, es decir el derecho de instaurar su legislación tributaria y el poder de fijar y recaudar impuestos, así como el nexos territorial necesario al establecimiento del impuesto. Ello puede ser personal, es decir la relación entre la persona y el Estado (residencia o nacionalidad), material, es decir la relación física entre la renta y el territorio, o funcional, es decir la relación abstracta entre la renta y el territorio.⁴⁷³

Las fuentes del derecho fiscal internacional incluyen normas que provienen de los instrumentos fiscales desarrollados por órganos internacionales.⁴⁷⁴

A este fin, podemos citar dos instrumentos editados por la OCDE: el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio⁴⁷⁵ y el MLI para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.⁴⁷⁶ Por su parte, la ONU desarrolló la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.⁴⁷⁷

A parte de esto, cabe señalar un instrumento específicamente dedicado a la cooperación fiscal internacional, la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, elaborada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa.

⁴⁷² Véase para una visión más amplia sobre el tema BENTIL J., “Situating the International Tax System within Public International Law” *in* 49 *Geo. J. Int’l L.* 1219, 2018

⁴⁷³ STERN B., *La succession d’États*, Collected Courses of the Hague Academy of International Law Volume 262, 1996, 355

Un ejemplo de una relación funcional es el hecho por un contribuyente de tener oficinas en un territorio.

⁴⁷⁴ Hemos decidido en este capítulo a limitarse a las normas de derecho internacional fiscal en su sentido estricto, es decir a considerar sólo los precedentes del derecho internacional público, y no las normas de derechos internos que tienen una jurisdicción extraterritorial.

⁴⁷⁵ En adelante “Convenio Modelo”.

⁴⁷⁶ En adelante “MLI”.

⁴⁷⁷ En adelante “Convención Modelo”.

Con esa recopilación de las fuentes principales en materia de derecho fiscal internacional, pretendemos dar un panorama de las diferentes normas antievasión previstas en el ordenamiento internacional, así como un historial de la lucha contra el fraude fiscal internacional.

1.1. Contexto del fraude fiscal internacional

El fraude fiscal es un fenómeno antiguo,⁴⁷⁸ cuyo desarrollo es consustancial al de la fiscalidad, y que podemos constatar al menos desde la época imperial romana.⁴⁷⁹ Ahora bien, en su componente internacional, el fraude fiscal es mucho más reciente, y va de la mano con el lento progreso de los medios de comunicación modernos.⁴⁸⁰ Así pues, podemos citar la revocación del Edicto de Nantes en 1685 y la huida fuera de Francia de los Hugonotes como la primera manifestación amplia de fraude fiscal internacional.⁴⁸¹

El fraude fiscal internacional es una problemática cuya importancia ha sido creciente con los años, correlacionándose con la mundialización del sistema financiero, el librecambio y la libre circulación de capitales, cosas que permiten una mayor circulación de los activos, servicios y agentes económicos. Igualmente, la represión de aquel fraude ha paulatinamente constituido un desafío importante.

Por ello, en su tiempo la Sociedad de las Naciones⁴⁸² había provisto en modelos en contra de la doble imposición y del fraude fiscal, y, si sus éxitos fueron casi nulos, ello ilustra bien que este problema tiene indubitablemente que ser tratado al nivel internacional e interestatal y no al nivel solo nacional.

⁴⁷⁸ BLOOM D., "Tax Avoidance- A View from the Dark Side" in Melbourne University Law Review, 2016, 965

⁴⁷⁹ JOUSSET D., *op.cit.*, 6

⁴⁸⁰ Históricamente, académicos consideran el tratado entre Prusia y Austria-Hungría de 1899 como el nacimiento de la fiscalidad internacional.

WILLIAMS R., *Fundamentals of Permanent Establishments*, Second Ed., Wolters Kluwer, 2014, 3

⁴⁸¹ Para garantizar la opacidad de esos capitales, la ciudad de Geneva había creado el secreto bancario en 1713.

JOUSSET D., *op.cit.*, 6

⁴⁸² Este organismo es visto como el precursor de la ONU. Fue creado en 1919.

Más y más, la lucha contra el fraude fiscal internacional se ha convertido en una prioridad de las administraciones fiscales ya sea por razón económica, dado la falta de ingresos para los presupuestos estatales, o ya sea por razón ética, puesto que el fraude fiscal va en contra de los principios de igualdad y justicia fiscales.⁴⁸³ Por añadidura desde las primeras reglas internacionales en materia tributaria, el paisaje de la economía y de la fiscalidad internacional ha considerablemente cambiado, como consecuencia de la innovación y del progreso tecnológico.

Así, a continuación, es propuesta una relación de los principales hitos respecto a la lucha contra el fraude fiscal internacional. Nos concentramos en las actuaciones del Organismo para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) que es el ente internacional más proactivo e influyente en la materia. Por tanto, cabe señalar que esa organización, aunque reúna países deteniendo conjuntamente el 80% del PNB mundial, no incluye todas las jurisdicciones del mundo.

1.2. Contención de los paraísos fiscales

El lazo entre la existencia o no de cláusulas de intercambio de información y la calificación de un país como paraíso fiscal es directo.⁴⁸⁴

En 1998, la OCDE editó un informe titulado *Harmful Tax Competition*⁴⁸⁵ en el cual se desarrolla la noción de competencia fiscal perniciosa y se abarca el problema de los paraísos fiscales. Concluye el informe que la causa primera de la situación de competencia fiscal perniciosa es la falta de transparencia,⁴⁸⁶ y pues de información de naturaleza fiscal.⁴⁸⁷

La noción de paraíso fiscal⁴⁸⁸ ha sido profundizada por la OCDE y se ha convertido en un concepto clave en el marco de la represión del fraude fiscal internacional. En efecto, la OCDE

⁴⁸³ UE, Directiva 77/799/CEE, *op.cit.*, cons. 1

⁴⁸⁴ ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International*, *op.cit.*, 223

⁴⁸⁵ OECD, *Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue*, 1998

⁴⁸⁶ Véase también *infra* Capítulo III, Título II, 1.4.

⁴⁸⁷ TELLO C. P., MALHERBE J., “Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans l’échange d’informations” *in* *Forum financier - droit bancaire et financier* 2013/VI., 2013, 324

⁴⁸⁸ Sobre este tema, véase *infra* Capítulo III, Título II, 1.3.

empezó a clasificar las jurisdicciones como paraísos fiscales en listas, según su grado de cooperación. Gracias a esta clasificación, los Estados pueden tomar medidas preventivas y represivas adecuadas en cuanto a las operaciones ejecutadas con esas jurisdicciones. Adicionalmente, la presencia sobre las listas significa para las jurisdicciones concernidas su marginalización respecto al comercio internacional y pues la pérdida de potenciales ingresos fiscales y/o económicos.⁴⁸⁹

1.3. Aumento de la transparencia y automatización del intercambio de información

Ya lo hemos visto, la falta de transparencia es juzgada por la OCDE como un factor de riesgo del fraude fiscal. Por eso fue establecido en 2000 el Foro global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales,⁴⁹⁰ con el motivo de implementar los estándares internacionales en materia de transparencia.

Ese foro tiene como objetivo reunir lo más grande número de Estados comprometiéndose a respetar los estándares internacionales de transparencia y de intercambio de información. El Foro permite también la formulación de observaciones y preconización de recomendaciones, controlando su aplicación.⁴⁹¹ Con ocasión del G20 de Londres de 2 de abril de 2009, un cierto número de Estados han aceptado el principio de transparencia y del intercambio de información a fines fiscales en el marco del Foro global.

Además, en 2013, la OCDE creó el *Common Reporting Standard*,⁴⁹² serie de acuerdos bilaterales permitiendo el intercambio automático de información sobre cuentas financieras.

⁴⁸⁹ Debido a la acción del G20, las jurisdicciones juzgadas como paraísos fiscales no-cooperativas han tenido que firmar convenios bilaterales (los “Tax Information Exchange Agreements”) instituyendo el intercambio de informaciones relativas a los pagos entre los residentes de los estados parte en el acuerdo. La idea de firmar tales acuerdos eran para los estados la manera de no encontrarse sobre las listas de la OCDE de las jurisdicciones no cooperativas.

TELLO C.P., MALHERBE J., *op.cit.*, 326

Sobre este tema, véase ANDRÉS AUCEJO E., “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance” *in* Derecho del Estado n. ° 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018.

⁴⁹⁰ En inglés, *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

⁴⁹¹ LAMBERT T., “Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ?” *in* Revue européenne et Internationale de droit fiscal, n° 2015/1, Bruylant, 2015, 154

⁴⁹² En adelante “CRS”.

Este mecanismo permite detectar y contrarrestar el fraude, al facilitar la puesta de relieve de las transferencias de fondos. Es importante destacar que esos acuerdos introducen la automaticidad de los intercambios entre partes firmantes del acuerdo, puesto que, anteriormente, hacía falta la petición previa de una u otra parte.

Concomitantemente, los EE. UU. implementaron unilateralmente el *Foreign Account Tax Compliance Act*⁴⁹³ exigiendo a las instituciones financieras extranjeras recibiendo pagos desde los Estados Unidos de declarar a los servicios fiscales americanos el titular de las cuentas o el propietario estadounidense de la entidad extranjera titular de las cuentas.⁴⁹⁴

1.4. El Informe BEPS

En 2015, produjo la OCDE el Informe sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio.⁴⁹⁵ Con ello se forjaron nuevos conceptos, los de la erosión de la base imponible y de la planificación agresiva. Ese informe, aunque aborda más bien el tema de la evasión que del fraude fiscal propiamente dicho, contiene algunos elementos relacionados con este último.

En efecto, dentro de las 12 medidas recomendadas a los Estados, hace falta destacar dos de ellas, específicamente susceptibles de contrarrestar el fraude fiscal. Se tratan de la Acción 5⁴⁹⁶ y de la Acción 13.⁴⁹⁷ Así, la acción 5 prevé el intercambio automático de resoluciones fiscales y la 13 la declaración países por países de las informaciones financieras y fiscales de las empresas multinacionales.

⁴⁹³ En adelante “FATCA”.

⁴⁹⁴ TELLO C.P., MALHERBE J., *op.cit.*, 326

Para el papel de los EE. UU. sobre la cooperación fiscal administrativa en el marco internacional, véase MARCELINO J., “The Role of the United States on International Administrative Cooperation in Tax Matters” *in* ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 103-120

⁴⁹⁵ En adelante “Informe BEPS”.

⁴⁹⁶ OCDE, *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia: Informe final del proyecto de BEPS, acción 5*, 2015

⁴⁹⁷ OCDE, *Informes país por país: Informe final del proyecto de BEPS, acción 13*, 2015

1.5. Aclaración previa sobre las nociones de planificación fiscal agresiva y de erosión de la base imponible

Antes de presentar las normas antievasión en la fiscalidad internacional, nos parece oportuno que se definan dos conceptos manejados en derecho fiscal internacional: la planificación fiscal agresiva⁴⁹⁸ y la erosión de la base imponible.⁴⁹⁹

Según el Parlamento Europeo: la “planificación fiscal agresiva consiste en aprovecharse de los aspectos técnicos de un sistema tributario o de los desajustes entre dos o más sistemas tributarios con el fin de reducir la responsabilidad fiscal.”⁵⁰⁰

De la misma manera según la Comisión Europea: “La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas.”⁵⁰¹

Por su parte, la erosión de la base imponible, noción abarcada por la OCDE, debe entenderse como la deducción ilegítima y abusiva de beneficios, e incumbe pues obviamente al ámbito de la evasión fiscal.

Podemos entonces concluir sin mucha duda, visto las definiciones dadas de ambas nociones, que aquellas incumben al ámbito de la evasión fiscal.

2. Instrumentos jurídicos de derecho fiscal internacional

2.1. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE

El Convenio Modelo es un instrumento editado por la OCDE desde los años 1963.

⁴⁹⁸ En inglés, *Aggressive Tax Planning*.

Sobre este tema, véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J., MARTÍNEZ LAGUNA F., *Abuso y planificación fiscal internacional: Una perspectiva jurídica, económica y ética*, Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2022

⁴⁹⁹ En inglés *Base Erosión*.

⁵⁰⁰ PE, *op.cit.*, 2013, 4

⁵⁰¹ WOLTERS KLUWER, *Planificación fiscal agresiva*

Véase *infra* Anexo 9.

No es una norma jurídica supranacional vinculante, excepto por las partes firmantes, y no se impone a un Estado que querría alejarse de ella.⁵⁰² Por tanto, representa el modelo de base de la mayoría de los tratados entre países para prevenir la doble imposición o la doble no imposición.⁵⁰³

Además de ese reto principal y originario, el Convenio Modelo tiene el fin de prevenir la evasión fiscal internacional.⁵⁰⁴

2.2. Convención modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo de la ONU

La Convención Modelo tiene muchos puntos de convergencia con el Convenio Modelo. Una diferencia notable sin embargo es que ella se dirige especialmente a la determinación del reparto del poder contributivo entre, por una parte, países desarrollados, y, por otra parte, países en desarrollo.

Además, el objetivo específico de esa Convención Modelo es facilitar el acceso a los países en desarrollo a los tratados tributarios bilaterales, para ayudarlos a acceder sus objetivos de desarrollo,⁵⁰⁵ así como fomentar el comercio mundial y el traslado de tecnología.

El modelo de la ONU conserva generalmente una parte más grande de las recetas fiscales para el Estado de inversión o donde se desempeña la actividad sujeta a gravamen, y en general atribuye más derechos de tributación sobre los ingresos generados por la inversión extranjera mientras el Convenio Modelo conserva una mayor parte de la receta fiscal al Estado de residencia del inversor.

2.3. Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (MLI)

⁵⁰² VANWELKENHUYZEN T., Droit fiscal international, Conferencia del 21 de octubre 2017, IEC-IAB, diapositiva 23

⁵⁰³ Véase sobre este tema UCKMAR V., “Chapter 6: Double Taxation Conventions” in AMATUCCI A., International Tax Law, 2nd Edition, Wolters Kluwer, 2012

⁵⁰⁴ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, 60

⁵⁰⁵ Véase *infra* Capítulo III, Título II.

El MLI es la concretización de la acción 15 del Informe BEPS y que recopila 15 medidas pretendiendo combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y cuya finalidad era recomendar medidas contra las planificaciones agresivas que aprovechan las asimetrías en las reglas fiscales de diferentes países para trasladar beneficios hacia jurisdicciones de tasación débil, incluso nula.⁵⁰⁶

En suma, el informe propone 15 recomendaciones que giran en torno a tres pilares: la transparencia, la sustancia y la coherencia en la imposición de los beneficios.

El MLI entró en vigor el 1 de julio 2018 para algunos de sus 83 jurisdicciones firmantes. Este instrumento pretende implementar las recomendaciones del Informe BEPS dentro de los convenios preventivos de la doble imposición, al modificarlos de manera ágil, sin sustituirse a los Convenios Modelos existentes.⁵⁰⁷

Así pues, el MLI contiene medidas relativas a tres acciones del Informe BEPS específicamente redactadas para la prevención de la evasión fiscal: la segunda sobre los mecanismos híbridos, la sexta sobre el uso abusivo de los tratados fiscales, y la séptima sobre la evitación artificial del estatus de establecimiento permanente.

2.4. Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal

Elaborada por el Consejo de Europa y la OCDE en 1988, fue enmendada por un Protocolo en 2010.

Esa convención tiene como objetivos facilitar el establecimiento de la imposición en un ámbito transfronterizo y luchar contra la evasión y el fraude fiscales por la cooperación entre autoridades fiscales, considerando el desarrollo creciente de los movimientos internacionales

⁵⁰⁶ Sobre este tema, véase BACIA B., TOPOROWSKI P., “Impact of the OECD Multilateral Instrument on International Tax Law” *in* Journal of Law 264, 2017; BACIA B., TOPOROWSKI P., “OECD Multilateral Instrument: The New Era in International Tax Law” *in* 9 J. ADVANCED Res. L. & ECON, 2018; NESHOVSKA KJOSEVA E., “The OECD Multilateral Instrument: New Momentum in the International Tax Law and Its Impact on the Macedonian Tax Law” *in* 11 Iustinianus Primus L. Rev. 1, 2020; PIANTAVIGNA P., “Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies” *in* World Tax Journal vol. 9 n° 1, 2017; NAVARRO A., International Tax Soft Law Instruments : The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate *in* Intertax vol. 48, Issue 10, 2020; ARBUTINA H., “Multilateral Tax Treaties - New Developments in International Tax Law” *in* 1 CROAT. PUB. ADMIN. 151, 1999; CHRISTIANS A., “BEPS and the New International Tax Order” *in* 2016 BYU L. Rev. 1603, 2016

⁵⁰⁷ VANWELKENHUYZEN T., *op.cit.*, 2017, diapositiva 77

de personas, capitales, bienes y servicios.⁵⁰⁸ Para hacerlo, pretende facilitar la cooperación internacional con el fin de establecer y recaudar el impuesto, aún en el extranjero.

Actualmente, más de 137 jurisdicciones son partes a la convención, mientras las cuales podemos encontrar entre otros los BRICS,⁵⁰⁹ los países de la OCDE, así como un número aumentado de países en desarrollo.

2.5. Convenio para evitar la doble tributación de la Comunidad Andina

En 1971, los miembros de la Comunidad Andina⁵¹⁰ celebraron un Convenio para evitar la doble tributación.⁵¹¹ El mismo favorece el principio de residencia. En efecto, “el Convenio dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.”⁵¹²

Por tanto, ningún país miembro ha podido celebrar convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Así pues, Bolivia, Ecuador y Venezuela han suscrito convenios para evitar la doble imposición sobre la base de los modelos de la OCDE o el de la ONU.⁵¹³

2.6. U.S Tax Model Income Tax Convention

El modelo de convenio fiscal internacional estadounidense⁵¹⁴ ha sido primeramente editado en 1996. Refleja en primer instancia la posición unilateral de EE. UU sobre la cuestión de doble (no) imposición internacional.

⁵⁰⁸ OCDE, *op.cit.*, 1988, cons.1

⁵⁰⁹ Se emplea la sigla BRICS para referirse conjuntamente a Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica.

⁵¹⁰ Instituida por el Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969, la Comunidad Andina es una organización internacional promoviendo el desarrollo, el crecimiento, la posición internacional y la integración regional de sus cuatros Estados miembros: las repúblicas de Perú, Colombia, Ecuador y Bolivia.

⁵¹¹ COMUNIDAD ANDINA, DECISION 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, 4 de mayo de 2004

⁵¹² MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DE PERÚ, Capitulo V. Modelos de convenios existente en la experiencia mundial

⁵¹³ VILLAGRA CAYAMANA R. A., “Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países : Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decision 40 a los 33 años de su aprobación” *in* Derecho & Sociedad, (24), 2005, 119

⁵¹⁴ IRS, United States Model Income Tax Convention, 2016

En 2006, se modificó el modelo para afirmar que es inapropiado utilizar los tratados para lograr la doble no tributación y que las reducciones en la jurisdicción fuente deben ser condicionadas a la tributación basada en la residencia. Además, Estados Unidos ha sido capaz de persuadir la OCDE para que respalde este punto de vista también, como indicado por los cambios recientes en la OCDE.⁵¹⁵ Por tanto, aunque es comparable con el Convenio Modelo, existen diferencias.⁵¹⁶

Si los modelos de la OCDE, la ONU y los EE. UU. reflejan una estandarización de términos que sirve como punto de partida útil en las negociaciones de tratados, pueden surgir problemas entre los Estados Unidos y un país en particular que necesariamente no pueden abordarse con una disposición de los modelos multilaterales.⁵¹⁷

3. Normas antievasión en derecho fiscal internacional

3.1. Cláusula de beneficiarios efectivos

Aunque ese tipo de cláusula fue desempeñado primeramente por la lucha contra el blanqueamiento de capitales, podemos considerar que este también sirve para luchar contra la evasión fiscal, al aniquilar los comportamientos abusivos de los contribuyentes actuando por vía de intermediarios. En efecto, tal cláusula condiciona el beneficio de un convenio, en peculiar reducciones o deducciones de impuestos, al beneficiario efectivo de la operación, y no al beneficiario aparente.

Segun el *Financial Action Task Force*:

*Beneficial owner refers to the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement.*⁵¹⁸

⁵¹⁵ AVI-YONAH R. S., TITTLE M. B., “The New United States Model Income Tax Convention” *in* Int'l Tax'n 61, n° 6, 2007, 234

⁵¹⁶ Véase AVI-YONAH R. S., TITTLE M. B., *ibid.*, 227-233.

⁵¹⁷ Sobre este tema, véase NAROTZKI D., “Tax Treaty Models - Past, Present, and a Suggested Future” *in* Akron Law Review: Vol. 50 : Iss. 3 , Article 1., 2007; STERN GERTSMAN S., RICHARDSON E., MIRANDOLA S., WONG S., “International Tax Law” *in* International Lawyer (ABA) 43, n° 2, 2009, 759-770

⁵¹⁸ FATF, Glossary of the FATF Recommendations

El *Financial Action Task Force* (Grupo de Acción Financiera Internacional) es una institución intergubernamental creada en 1989 y cuál propósito es desarrollar políticas que ayuden a combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Este tipo de cláusula se encuentra en los artículos 10, 11, 12 de la Convención Modelo, en el artículo 12 del Convenio Modelo y al artículo 8 del MLI.

3.2. Cláusula de limitación de beneficios

También llamada cláusulas de exclusión, son “destinadas a excluir explícitamente de la aplicación del convenio para evitar la doble imposición a las sociedades que gocen de regímenes fiscales privilegiados en el estado de su residencia”.⁵¹⁹

Más peculiarmente, se trata de una medida antiabusiva con miras a impedir que personas que no son residentes de ningún Estado contratante pueden disfrutar del beneficio convencional por el uso de una entidad que podrá ser considerada residente de uno de esos Estados.⁵²⁰

La otorgación del beneficio es por su parte reservada a la persona dicha “calificada”, es decir la persona que tenga residencia en una jurisdicción contratante y una relación verdadera y suficiente con esa jurisdicción de residencia.⁵²¹

Ese tipo de cláusula, inspirada por los convenios bilaterales de los Estados Unidos, se encuentra en el artículo 7 apartado 8 d Convención Multilateral.

3.3. Disposición antiabuso

Las disposiciones antiabusos pueden tener un alcance específico o general.⁵²²

Las disposiciones específicas visan a prevenir la evasión fiscal en operaciones circunscritas.

Por ejemplo, el artículo 8 del MLI prevé una duración de detención mínima de 365 días de los dividendos distribuidos para poder beneficiar de la exoneración o reducción de retenciones fiscales.

⁵¹⁹ DOAZ M., RABUFFETTI N., ZITTO C., “Beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición: delimitación del alcance del término” in Revista de derecho de la Universidad de Montevideo, Número 31, 2017, 226

⁵²⁰ ONU, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, 2011, 58

⁵²¹ VANWELKENHUYZEN T., *op.cit.*, 2017, diapositiva 85

⁵²² Véase *supra* Título I, 1.3.

Por su parte, el artículo 10 del MLI es una norma antiabuso concerniente los establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones, previendo que no habrá beneficios de un convenio fiscal para los ingresos atribuibles, según el Estado de residencia, a un establecimiento permanente en el Estado tercero y exonerados en el Estado de residencia, si son gravados por menos de un 60% del impuesto que hubiera sido debido en el Estado de residencia.

Del otro lado, existe una norma contra el uso abusivo de los tratados, que podemos calificar de norma general antiabuso.

Se trata de una norma de alcance general cuyo objetivo es especificar el objeto de un convenio fiscal en el sentido de prevenir la evasión o fraude fiscal, con el fin que los partes interpreten el Convenio Modelo a la luz de ese objeto.⁵²³

A título ilustrativo, citamos el artículo 6 del MLI que prevé la añadidura en el preámbulo del Convenio Modelo del fragmento siguiente:

Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones).⁵²⁴

3.4. Norma en contra de la evitación artificiosa del establecimiento permanente

3.4.1. Acuerdos de comisionado

En regla general, un comisionado no está considerado como un establecimiento permanente en un Estado contratante si esto está independiente de su comitente.⁵²⁵

⁵²³ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016, cons. 76

⁵²⁴ OCDE, Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, 2016, art. 6

⁵²⁵ OCDE, Convenio Modelo, *op.cit.*, art. 5.7

Así pues, una empresa que actúa en un Estado contratante por vía de un comisionado no estará gravado sobre su renta proveniente de este Estado, y sólo será gravada la comisión percibida por el comisionado en ese Estado.

Entonces, para evitar abusos, el artículo 12 del MLI prevé que se considerará que la sociedad tiene un establecimiento permanente en el Estado tercero si una persona “opere en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa,” si:

- Los contratos son celebrados a nombre de la empresa no residente,
- Los contratos son celebrados o tienen como objeto la transmisión de propiedad o del derecho de un uso de un bien que posee la empresa o cuyo derecho de uso tenga o para la prestación de servicios por esa empresa,
- Las actividades no tienen un carácter auxiliar o preparatorio.

Una cláusula semejante en la Convención Modelo caracteriza la actividad de un comisionado en casos precisos como establecimiento permanente del comitente no residente.⁵²⁶

3.4.2. Fraccionamientos de contratos ejecutados por empresas del mismo grupo

Según el artículo 5 apartado 3 del Convenio Modelo, constituye un establecimiento permanente “Una obra o un proyecto de construcción o instalación [...] si su duración exceda de doce meses.” Así pues, ciertos contribuyentes organizan sus relaciones comerciales abusivamente de tal manera que concluyen una serie de contratos relativos al mismo proyecto de menos de doce meses.

Entonces, la cláusula para remediar a ese caso prevé que se sumarán los plazos acumulados de todas las actividades, de obras como consultorías, relacionadas con el emplazamiento llevadas a cabo por una empresa, a las actividades conexas y vinculadas al mismo proyecto de

⁵²⁶ ONU, *op.cit.*, 2011, art. 5.5

construcción o instalación llevadas a cabo por una empresa estrechamente vinculada a la empresa mencionada primeramente.⁵²⁷

3.5. Clausula contra el traslado artificioso de beneficios

El traslado artificioso de beneficios ocurre cuando dos entidades relacionadas ejecutan un traslado de capitales, cual precio es anormal en cuanto a las condiciones de mercado. Para contrarrestar eso, el principio de plena concurrencia debe regir la evaluación de los precios de transferencia entre empresas asociadas.⁵²⁸

El principio de plena concurrencia es la norma internacional que establece que, cuando las condiciones entre empresas relacionadas son diferentes de las que existen entre empresas independientes, las ganancias que se hayan devengado en virtud de esas condiciones pueden incluirse en las ganancias de esa empresa y gravarse en consecuencia.

Si los precios de transferencia no son calculados según el principio de plena concurrencia, el artículo 9 de la Convención Modelo y del Convenio Modelo⁵²⁹ permite rectificar el beneficio de la operación y ajustarlo sobre el que hubiera sido realizado entre sociedades independientes.

Podemos decir, *mutatis mutandis*, que las normas sobre los intereses y regalías pagados por y a personas teniendo una “relación especial” son normas en contra del traslado artificioso de beneficios.⁵³⁰

⁵²⁷ OCDE, Convención Multilateral, *op.cit.*, art. 14

⁵²⁸ VANWELKENHUYZEN T., *op.cit.*, 2015, 37

⁵²⁹ “1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

OCDE, Convenio Modelo, *op.cit.*, art. 9

⁵³⁰ ONU, *op.cit.*, 2010, art.12.4, 11.6

3.6. Norma contra los mecanismos híbridos

Los mecanismos híbridos son entidades que tienen, para dos Estados contratantes, una significación jurídica diferente. Por ejemplo, se puede tratar de una entidad fiscal transparente⁵³¹ en uno Estado y que no lo sea en un otro.

Esa característica puede llegar a situaciones de no tributación de una renta, de doble exenciones o de doble reducciones.

Entonces, las normas en contra de los dispositivos híbridos buscan a repartir el poder contributivo sobre una renta percibida por una entidad transparente según uno de los Estados contratantes, al Estado que considera la renta como renta de un residente a efecto de su imposición.⁵³²

Igualmente, en caso de una entidad considerada residente en más que un Estado contratante, existen normas para acordar en cual Estado contratante es residente dicha entidad. Cabe señalar a ese efecto que, en el caso del MLI, si los Estados no consiguen acordarse sobre la residencia del contribuyente, se le puede denegar los beneficios de la convención.

3.7. Cláusula de los criterios principales

Esa norma pretende denegar la otorgación de una ventaja de una disposición convencional cuando la obtención de esa ventaja es uno (y no el único) de los objetivos principales buscado por el contribuyente, mientras dicha otorgación no es conforme al objeto y a los fines de la disposición pertinente del convenio fiscal comprendido. Ese tipo de norma es una definición en derecho positivo de la doctrina del abuso fiscal en Derecho comunitario.⁵³³

A título ilustrativo de ese tipo de cláusula, podemos citar el artículo 7 del MLI.⁵³⁴

⁵³¹ Una entidad fiscal transparente no es contribuyente en sí y la tributación de los beneficios se hace efectiva a nivel de los beneficiarios (socios, asociados, etc.).

⁵³² OCDE, Convención Multilateral, *op.cit.*, art. 4

⁵³³ Véase sobre este tema *supra* Título I, 3.1.

⁵³⁴ “No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto

3.8. Intercambio de información fiscal

Las informaciones son fundamentales para el funcionamiento de cualquier administración tributaria, puesto que manejar eficazmente la información, asegurando su utilización al servicio del interés público es uno de sus objetivos mayores.⁵³⁵ Así pues, si podemos pensar que, localmente, las administraciones tributarias ejercen un control preciso y completo sobre las informaciones de las rentas domésticas, no suele ser que sea el caso con respecto a los ingresos obtenidos fuera de su respectivas jurisdicciones.⁵³⁶

Así pues, el intercambio de información fiscal pretende ayudar a establecer la justa tributación en un contexto internacional.⁵³⁷

El Convenio Modelo, primeramente, publicado en tanto como proyecto en 1963 por la OCDE,⁵³⁸ ha sido y sigue siendo la referencia respecto a la negociación, interpretación y aplicación de las reglas de fiscalidad interestatal. Sus metas son no sólo evitar la situación de doble imposición sino también la de doble no imposición y los posibles fraudes.

Por eso, el Convenio Modelo ha previsto la oportunidad de facilitar el intercambio de informaciones, en su artículo 26. En el comentario del artículo, la OCDE indica que las informaciones visadas no tienen que limitarse a las relativas a los contribuyentes, sino que pueden también alargarse al análisis de riesgos o de mecanismos de fraude fiscal. Por tanto, esa disposición tiene límites: no determina los modos de intercambios de informaciones ni las

cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”.

OCDE, Convención Multilateral, *op.cit.*, art. 7

⁵³⁵ MONTERROSO CASADO E., SÁNCHEZ PEDROCHE J. A., “The Exchange of Information as a Paradigm of Cooperation between Tax Administrations” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 215

⁵³⁶ ANDRÉS AUCEJO E., *ibid.*, 217

Véase también ANDRÉS AUCEJO E., “La cláusula de intercambio de información tributaria según el Convenio bilateral Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta” in *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 27, nº 15-16, 2011

⁵³⁷ Véase *infra* Capítulo III, Título II, Sección segunda.

⁵³⁸ El Modelo fue publicado primeramente en 1977, y continuamente revisado hasta el día de hoy.

procedencias de su puesta en marcha. Además, la obligación es limitada en solo tres casos de ámbito de aplicación amplio⁵³⁹ y no obsta el secreto bancario.

La Convención Modelo de la ONU igualmente prevé un artículo 26 en cuanto al intercambio de información. Una diferencia notable entre los artículos 26 del Convenio Modelo y de la Convención Modelo es que, en el segundo caso, se dice expresamente que el intercambio de información puede servir “para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos o luchar contra la elusión fiscal”. Esa añadidura sirve a la interpretación de la norma por parte de los Estados.⁵⁴⁰

La información cubierta por esos artículos no está limitada a informaciones específicas de contribuyentes. En cambio, las autoridades competentes pueden intercambiar cualquier otra información sensible y relativa a mejoras administrativas: por ejemplo, técnicas de análisis de riesgo o mecanismos de elusión o evasión fiscal.⁵⁴¹

La OCDE produjo dos otros instrumentos específicos relativos al intercambio de informaciones: la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal⁵⁴² y el Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria,⁵⁴³ respectivamente en 1988 y 2002.⁵⁴⁴ La Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal establece que la información debe ser “previsiblemente relevante para

⁵³⁹ Véase el artículo 26.2 del Convenio Modelo.

⁵⁴⁰ ONU, *op.cit.*, 2011, 450

⁵⁴¹ OCDE, Convenio Modelo, *op.cit.*, 412

⁵⁴² OCDE, Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, 1988, en inglés “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”.

⁵⁴³ OCDE, Acuerdo sobre intercambio de informaciones en materia tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 2002

La meta principal de aquel convenio era la facilitación del establecimiento y de la recaudación del impuesto, combatiendo en peculiar el fraude fiscal internacional. Este convenio prevé el intercambio de información, e incluso los controles fiscales simultáneos y la participación de los agentes de una parte a los controles efectuados por la otra. También era prevista la recaudación de deudas fiscales incluyendo la posibilidad de medidas conservatorias.

DE METS P., “Le recouvrement fiscal international : Une exception aux limites territoriales du pouvoir d’exécution” *in* Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2010/4, Larcier, 2010, 234

⁵⁴⁴ YELLES CHAOUCHÉ B., “L’échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l’Algérie” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 2015/1, 2015, 165

la administración o aplicación de su legislación”.⁵⁴⁵ En cuanto al Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria, pretende ser una alternativa e instrumento legal aceptable para territorios considerados como paraísos fiscales, así como para otros países que habían exprimido reservas con respecto al artículo 26 del Convenio Modelo.⁵⁴⁶

De manera general, el intercambio de información puede ser solicitado, automático, o espontáneo.⁵⁴⁷

El intercambio de información espontáneo ocurre en caso de sospecha de pérdida de recaudación de impuesto de una parte, debida por ejemplo a una reducción o exención de impuesto en una parte que implica un aumento en la otra, o a un ahorro de impuesto en una de las partes o en ambas, así como de sospecha de ahorro de impuesto a la ocasión de transferencia artificiosa de beneficios entre sociedades del mismo grupo.

De la misma manera, si una parte destaca que existen casos de información contradictoria, debe avisar la otra parte.⁵⁴⁸

Por fin, en los artículos 8 y 9 se prevé la posibilidad de llevar a cabo auditorías fiscales respectivamente simultáneas y en el extranjero.⁵⁴⁹

3.9. Asistencia mutua a la recaudación tributaria

La asistencia a la recaudación es un instrumento que puede revelarse útil en caso de evasión de impuestos en ámbito transfronterizo.⁵⁵⁰

Así pues, el artículo 11 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal prevé, bajo ciertas condiciones, que el Estado requerido tomará las medidas necesarias

⁵⁴⁵ OCDE, *op.cit.*, 1988, art. 5-7

⁵⁴⁶ MONTERROSO CASADO E., SÁNCHEZ PEDROCHE J. A., “The Exchange of Information as a Paradigm of Cooperation between Tax Administrations” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 217

⁵⁴⁷ OCDE, *ibid.*, art. 7

⁵⁴⁸ OCDE, *ibid.*, art. 10

⁵⁴⁹ OCDE, *ibid.*, art. 8-9

⁵⁵⁰ Véase TURINA A., “The Costs of Administrative Co-operation, Different Approaches for Different Institutional Dynamics?” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 255-276

para recaudar el impuesto siempre que tenga un título que permite su devengo por parte del Estado requirente. Además, el Estado requerido debe tomar medidas precautelares con miras a recaudar el impuesto del Estado requirente, aun cuando la deuda tributaria está contestada o no exigible mediante un título.⁵⁵¹

La asistencia en la recaudación, tal como la tomada de medidas cautelares, está también previstas por el Convenio Modelo y por la Convención Modelo.⁵⁵²

De manera general, la asistencia mutua puede tomar básicamente cuatro formas:

- una solicitud de información, para coleccionar informaciones con respecto a un deudor, un tercero o un activo,
- una solicitud de notificación, permitiendo al Estado demandante notificar sus decisiones u otro documentos sobre un crédito y/o su recuperación,
- una solicitud de recaudación, dependiendo por parte de umbrales y naturaleza del crédito,
- una solicitud de medidas cautelares, permitiendo congelar activos en el extranjero para garantizar el pago.⁵⁵³

Recordamos también que, desde 1977, la Unión Europea adoptó una directiva sobre la asistencia mutua,⁵⁵⁴ actualmente remplazada por la Directiva sobre la cooperación administrativa en materia fiscal de 2011.⁵⁵⁵

Esta directiva puso las bases de las reglas y procedimientos sobre la cooperación entre Estados miembros con miras a intercambiar informaciones susceptibles de favorecer la aplicación de leyes tributarias. Así pues, siguiendo el concepto propuesto por el artículo 26 del Convenio

⁵⁵¹ OCDE, *ibid.*, art. 12

⁵⁵² OCDE, Convenio Modelo, *op.cit.*, 2010, art. 27; ONU, *op.cit.*, 2011, art. 27

⁵⁵³ VAN DER SMITTE P., "International Administrative Cooperation in the Tax Collection. The Paramount Importance of Tax Collection (in Relation with Automatic Exchange of Information)" *in* ANDRÉS AUCEJO E. (Ed.), *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 245-246

⁵⁵⁴ Véase UE, Directiva 77/799/CEE, *op.cit.*

⁵⁵⁵ UE, Directiva 2011/16/UE, *op.cit.*

Modelo, se aplica a cualquier tipo de impuesto, a parte del IVA y de los impuestos aduaneros.⁵⁵⁶ La directiva permite cualquier modo de intercambio, es decir, automático, espontáneo, solicitado, así como otras formas de cooperación: participación de un agente extranjero en investigaciones administrativas,⁵⁵⁷ controles simultáneos⁵⁵⁸ y notificación administrativa.⁵⁵⁹ Esta directiva fue también enmienda por la directiva 2018/822.⁵⁶⁰

En 2003 además, se añadió el artículo 27 al Convenio Modelo, previendo la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria. La asistencia mutua es prevista aquí especialmente para que ventajas indebidas no sean otorgadas a contribuyentes.⁵⁶¹

Así pues, la asistencia administrativa tributaria en materia de recaudación puede llevarse a cabo de dos formas, en primer lugar, con el cruce de información,⁵⁶² y, en segundo lugar, con la asistencia en la recaudación.⁵⁶³

⁵⁵⁶ ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International*, *op.cit.*, 222

⁵⁵⁷ UE, Directiva 2011/16/UE, *op.cit.*, art. 11

⁵⁵⁸ UE, Directiva 2011/16/UE, *ibid.*, art. 12

⁵⁵⁹ UE, Directiva 2011/16/UE, *ibid.*, art. 13

⁵⁶⁰ Véase *supra* Título I, 2.3.5.

⁵⁶¹ Para una comparación entre la Directiva 2010/24/EU, el artículo 27 del Convenio Modelo y la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, véase ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International*, *op.cit.*, 246-248.

⁵⁶² El objetivo de la OCDE consiste en aumentar el intercambio de información entre las administraciones tributarias de diferentes países para impedir que empresas o individuos minimicen su carga impositiva. Lo más importante es que hoy el Foro Global apunta a establecer y monitorear un sistema de intercambio automático de información entre administraciones tributarias y fijar normas comunes para la presentación de datos.

OBENLAND W., *Opciones para fortalecer la gobernanza tributaria global*, Friedrich Ebert Stiftung, 2016, 5

⁵⁶³ El crédito tributario extranjero tiene en estos casos para el Estado que coopera el carácter de mero hecho jurídico, que adquiere relevancia jurídica porque existe una norma -la contenida en el correspondiente tratado internacional y que se convierte en derecho interno o la oportuna norma de derecho de la Unión Europea- que le confiere efectos jurídicos en el ordenamiento (...) El caso de la recaudación de créditos tributarios extranjeros es, como hemos visto, del todo distinto. De todas formas, con tal recaudación, el Estado titular del crédito tributario ve cómo éste es hecho efectivo en territorio extranjero. Pero esto no implica que se pueda decir que ha sido verdaderamente aplicado derecho tributario extranjero.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *op.cit.*, 265

En todo caso el artículo 27 del Convenio Modelo otorga la facultad de incluir en los tratados bilaterales de doble imposición la posibilidad de asistencia en la recaudación internacional.⁵⁶⁴ Igualmente, en el Derecho comunitario⁵⁶⁵ y por la Convención Modelo se maneja esta posibilidad.⁵⁶⁶ Así pues, la redacción de los artículos es la misma en los modelos de la ONU y de la OCDE,⁵⁶⁷ la definición de “crédito tributario” siendo la “cantidad adeudada en concepto de impuesto sea cual fuera su naturaleza o denominación, establecidos en nombre de los Estados contratantes, [...] que no sea contraria a esta Convención ni a ningún otro instrumento en que sean partes los Estados contratantes”.⁵⁶⁸

También es posible solicitar la aplicación o la puesta en marcha de medidas cautelares.⁵⁶⁹

Por tanto, según VIRTO AGUILAR, los efectos del artículo 27 han sido insuficientes por las limitaciones que el mismo trae, máxime porque en los comentarios del texto se “desaconseja el uso de este tipo de cooperación” y también porque el mismo se circunscribe a los presupuestos

⁵⁶⁴ Sin embargo, es importante tener en cuenta que primero debe acreditarse la existencia de un título, luego procedente de un proceso en la legislación interna y que allí no se encuentran más activos para saldar la deuda, aumentada de los gastos procesales, las multas o sanciones administrativas y los intereses de mora.

IPPOLITO M. “La cooperación internacional de las Administraciones Tributarias: Las recientes novedades sobre la transparencia fiscal y la experiencia italiana” in *Revista Española de Relaciones Internacionales*, ISSN-e 1989-6565, nº 7, 2015, 175

⁵⁶⁵ UE, Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, art. 3-5

⁵⁶⁶ En cuanto a la aplicación de la asistencia administrativa, podemos señalar que: “Si el ordenamiento del Estado solicitado prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares, la Administración tributaria del Estado solicitante puede pedirlos. Al igual que el artículo 1, apartado 3 de la Directiva n. 2011/16/UE en materia de intercambio de información y el artículo 27, apartado 2, del Convenio de Estrasburgo, el artículo 24 de la Directiva n. 2010/24/UE establece que cuando la recaudación puede fundamentarse en diferentes regulaciones, deberá aplicarse la normativa más eficaz. [...] Con respecto de los derechos del contribuyente, se debe distinguir entre oposición al título y oposición al procedimiento de recaudación. [...] Si el contribuyente quiere impugnar el título, tendrá que hacerlo en la jurisdicción del Estado solicitante. Si quiere contrastar el procedimiento, tiene que hacerlo antes el juez del Estado solicitado.”

IPPOLITO M., *op.cit.*, 175

⁵⁶⁷ KALLERGIS, A., *La Compétence Fiscale*, Thèse, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, Paris, Dalloz, 632

⁵⁶⁸ ONU, Convención Modelo, *op.cit.*, 428-429

⁵⁶⁹ Como por ejemplo la confiscación o la congelación de bienes antes de llegar a un dictamen definitivo, a fin de garantizar que esos bienes sigan disponibles cuando posteriormente puedan aplicarse medidas de recaudación. Las condiciones requeridas para adoptar medidas cautelares pueden variar de un Estado a otro, pero en todos los casos el importe del crédito fiscal debe determinarse con antelación, aun cuando sea con carácter provisional o parcial.

ONU, Convención Modelo, *op.cit.*, 494

de inversión transfronteriza, reciprocidad y capacidad de prestar asistencia y similitud de legislaciones, que la normativa justifique este tipo de asistencia.⁵⁷⁰ Asimismo, “debe subrayarse que la pervivencia de algunas cláusulas clásicas de exclusión, como la cláusula de nacionalidad, o la de orden público, desvirtúa la esencia y finalidad de la propia cláusula.”⁵⁷¹

⁵⁷⁰ VIRTO AGUILAR A. D., *op.cit.*, 43

⁵⁷¹ GARCÍA PRATS F. A., *op.cit.*, 2001, 63

CAPÍTULO III. EVASIÓN FISCAL
INTERNACIONAL: IMPACTO
SOBRE LA MOVILIZACIÓN DE
RECURSOS DOMESTICOS

Título I. Análisis Estadística de la Relación entre la Evasión Fiscal Internacional y los Recursos Domésticos

1. Presentación de estudios y datos

1.1. Datos

Después de haber discutido el lazo entre movilización internacional de recursos domésticos y evasión fiscal internacional,⁵⁷² vamos a proponer un análisis estadístico permitiendo juzgar y detallar esa relación.

Así pues, en esta sección se pretende demostrar, mediante cifras y literatura adecuadas (doctrina económica y jurídica, informes, estudios), que la evasión fiscal internacional atenta de manera significativa contra los recursos internos y que reducir la primera puede mejorar la movilización de la segunda.

Para este análisis estadístico, hemos contemplado varios estudios económicos y bases de datos, en especial de estadísticas primarias y secundarias. Dichos estudios son serios y superan la prueba de robustez, de tal manera que podemos apoyarnos y fiarnos en su cifras, resultados e interpretaciones.

Sin embargo, consideramos que sería más eficaz y relevante enfocarse en la evasión de impuestos directos, peculiarmente los impuestos sobre sociedades que son los más representativos de la evasión fiscal internacional.

Por ello, contaremos con el estudio estadístico del organismo *Tax Justice Network*,⁵⁷³ que abarca la evasión fiscal internacional, teniendo como actor principal a las empresas multinacionales que, según el mismo informe: “son responsables del 33 por ciento de la producción económica mundial, del 49 por ciento de las exportaciones mundiales y del 23 por ciento del empleo mundial.” En este informe, se trata tanto bien del abuso fiscal de las

⁵⁷² Véase *supra* Capítulo I Título II.

⁵⁷³ El Tax Justice Network, en adelante “TJN”, es una organización internacional independiente, lanzada en 2003. Está dedicada a alto nivel investigación, análisis y promoción en el ámbito de la regulación fiscal y financiera, incluido el papel de los paraísos fiscales. El TJN mapea, analiza y explica los impactos perjudiciales de los impuestos de la evasión, la elusión y la competencia fiscales; y apoya la participación de los ciudadanos, las organizaciones de la sociedad civil y políticos, con el objetivo de un sistema tributario más justo.

empresas⁵⁷⁴ como de las personas privadas⁵⁷⁵ y de la evasión fiscal directa como indirecta, que no será tomada en cuenta.⁵⁷⁶

Discutimos a continuación las conclusiones más relevantes de este estudio.

De los 427 mil millones de dólares de pérdidas fiscales totales, 245 mil millones se pierden debido al abuso fiscal corporativo global y 182 mil millones se pierden por la evasión fiscal privada global.

Se destaca del estudio también que los países de ingresos más altos pierden más impuestos, pero los países de ingresos más bajos pierden proporcionalmente más en comparación con la cantidad de impuestos que suelen recaudar.⁵⁷⁷

Además, los países de ingresos más altos pierden más ingresos fiscales directos por el abuso fiscal corporativo (202 mil millones de dólares perdidos anualmente) que los países de bajos ingresos (43 mil millones de dólares perdidos anualmente),⁵⁷⁸ pero estos últimos pierden más

⁵⁷⁴ Se ha estimado que las empresas multinacionales transfieren entre 600 mil millones y 1 100 mil millones de dólares al año. Entonces, las pérdidas de ingresos fiscales correspondientes que oscilan entre 90 a 280 mil millones de dólares al año por la transferencia directa de beneficios.

TAX JUSTICE NETWORK, *op.cit.*, 15

⁵⁷⁵ Además, según el mismo informe, el mundo pierde cada año más de 182 millones de dólares por causa de la evasión fiscal privada al extranjero, tomando en cuenta sólo los activos financieros.

TAX JUSTICE NETWORK, *ibid.*, 43

⁵⁷⁶ Estas manipulaciones también afectan indirectamente las finanzas públicas al fomentar una carrera a la baja en la fiscalidad corporativa, mediante la cual las jurisdicciones reducen los tipos efectivos impositivos corporativos en un intento típicamente contraproducente de retener o atraer filiales de empresas multinacionales. Estos efectos indirectos (o repercusiones estratégicas) aumentan las pérdidas de ingresos fiscales de 500 mil millones a 650 mil millones de dólares al año.

TAX JUSTICE NETWORK, *ibid.*, 15

A título informativo, recopilamos los datos de las jurisdicciones que perjudican a los demás, tratándose de las pérdidas fiscales, mediante competición tributaria lesiva o dañosa.

Véase *infra* Anexo 24.

⁵⁷⁷ TAX JUSTICE NETWORK, *ibid.*, 14

⁵⁷⁸ “El Banco Mundial clasifica a los países en función del ingreso nacional bruto per cápita de la siguiente manera: ingresos bajos, medios bajos, medios altos o altos. Aproximadamente la mitad de la población mundial vive en los dos grupos de ingresos más bajos y aproximadamente la otra mitad en los grupos de ingresos más altos. Por consiguiente, en este informe, cuando nos referimos a países de “ingresos más altos”, nos referimos a países de ingresos y medios altos agrupados, y cuando nos referimos a países de “ingresos más bajos”, nos referimos a países de ingresos medios bajos y de ingresos bajos agrupados.”

en términos proporcionales cuando se analiza cómo se comparan sus pérdidas fiscales con los ingresos fiscales que suelen recaudar en un año.⁵⁷⁹ Los países de ingresos más bajos pierden el equivalente al 5,5 por ciento de sus ingresos fiscales recaudados debido al abuso fiscal corporativo cada año, mientras que los países de ingresos más altos pierden el equivalente al 1,3 por ciento de sus ingresos fiscales recaudados. Al mismo tiempo, los países de ingresos más altos son responsables de algo más del 98% de todos los impuestos que se pierden en todo el mundo cada año a causa del abuso fiscal corporativo. Los países de ingresos más bajos son responsables del 2%.⁵⁸⁰

A parte del estudio del TJN, utilizaremos la base de datos *Collecting Tax Database*.⁵⁸¹

El CTD es una compilación de datos sobre tributación comparables entre países que contiene 20 indicadores para aproximadamente 200 economías que abarcan todas las regiones y grupos de ingresos. Se organiza en torno a dos temas: administración y rendimiento tributarios. El primero incluye once indicadores transversales que describen o miden las principales características de los órganos gubernamentales encargados de recaudar los ingresos fiscales. El segundo incluye nueve indicadores para los principales impuestos entre 2000 y 2017. Los principales impuestos incluyen el Impuesto al Valor Añadido, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.⁵⁸²

Apoyados sobre esa base de datos, pretendemos destacar o confirmar lo que sucede:

- En primer lugar, tenemos el hecho de que las pérdidas fiscales a causa de la evasión fiscal internacional son más trascendentes o importantes en el país que cuenta con malos indicadores en materia tributaria, es decir, por hipótesis países que tiende a tener un PIB mayor.

TAX JUSTICE NETWORK, *ibid.*, 17

⁵⁷⁹ Véase *infra* Anexo 26.

⁵⁸⁰ TAX JUSTICE NETWORK, *ibid.*, 17-18

⁵⁸¹ En adelante “CTD”.

⁵⁸² USAID, COLLECTING TAXES: A guide to understanding and using the USAID Collecting Taxes Database, 2017-2018, 6

- En segundo lugar, tenemos que los indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios tienen un impacto sobre la evasión fiscal internacional en lo que cuanto más un sistema es eficaz, cuanto menos es la evasión fiscal internacional.

1.2. Método

Pretendemos analizar la movilización de los recursos domésticos por el rendimiento del sistema tributario. Tal rendimiento se observa con apoyo a indicadores después expuestos, que podemos ahora cualificar de “positivos”.⁵⁸³ Así pues, cuestionamos la relación entre indicadores de rendimiento tributario, es decir, el rendimiento y la cualidad de la movilización de recursos domésticos⁵⁸⁴ y las estadísticas de evasión fiscal internacional.

Para determinar una tendencia en la pérdida fiscal debida a la evasión fiscal internacional, hemos procedido agrediendo los datos de las dos fuentes antes presentadas. Eso es: los datos del informe del *Tax Justice Network*, para conocer los datos de la evasión y de la brecha fiscal⁵⁸⁵ y, por otra parte, los datos de USAID, para los indicadores de rendimiento fiscales.

Una observación preliminar muy importante que tenemos que hacer es el hecho que, comparando ambas fuentes de datos, solo podemos comparar en las 4 categorías de renta que se encuentran en las dos bases de datos.

Así pues, primeramente, hemos aislado los indicadores que encontramos pertinentes para el análisis, acudiéndolos por medio de una tabla dinámica.⁵⁸⁶ Usaremos para compararlos entre ellos, las categorías previamente consideradas, basada en el nivel de renta.

Categories	Tax Buoyancy	Cost of Collection	Tax Capacity	Tax Effort
LIC	15,40	41,18	34,61	52,06
LMIC	12,38	29,30	36,91	55,40
UMIC	12,84	24,41	38,88	12,39
High	11,50	16,76	42,54	13,06

⁵⁸³ Entendemos, por indicadores positivos, los indicadores cuál relación positiva entre sus numeradores y denominadores significan, por hipótesis, un mejoró del rendimiento tributario.

⁵⁸⁴ Existen otros recursos domésticos, pero son residuales.

Véase *supra* Capítulo I, Título II.

⁵⁸⁵ Aunque nos enfocaremos en la evasión fiscal internacional, nos parece interesante también dar cuenta de las estadísticas del fraude, así como de la brecha fiscal, para completar la análisis.

⁵⁸⁶ El tipo impositivo efectivo no será considerado, y la brecha fiscal resulta ser una de las variables explicadas.

En segundo lugar, hemos sumado las medias de valores del estudio del TJN, que utilizaremos como valores explicados del modelo de regresión lineal.⁵⁸⁷ Hemos también a título puramente informativo referido las otras categorías del estudio que no compararemos con los indicadores de la primera base de datos.⁵⁸⁸

Categorías	(1)	(2)	(3)
Todas	1,49	1,12	2,61
<i>Organizations</i>			
EU28	1,53	2,07	3,60
G20	1,38	0,89	2,27
Not-G20	1,90	1,90	3,80
Not-OECD	1,79	0,55	2,35
OECD	1,35	1,39	2,74
<i>Income group (4 cat)</i>			
Higher income	1,29	1,16	2,45
High income	1,32	1,46	2,77
Upper middle income	1,24	0,38	1,62
Lower middle income	5,54	0,26	5,79
Low income	4,92	0,70	5,63
Lower income	5,49	0,29	5,78
<i>Regions</i>			
África	6,28	0,68	6,96
Asia	0,93	0,55	1,48
Caribbean/American isl.	1,49	1,82	3,31
Europe	1,46	1,92	3,39
Latin America	3,91	0,29	4,20
Northern America	1,29	1,04	2,33
Oceanía	0,57	0,49	1,06

Para pasar de 6 a 4 categorías como en la primera base de datos, hemos hecho una media de las categorías *Low Income* y *Lower Income*, para crear la categoría *Low Income*, y fusionando *Higher Income* y *High Income* para constituir la categoría *High Income*. Además, hemos

⁵⁸⁷ Véase *infra* 3.4.

⁵⁸⁸ Leyenda

- (1) Evasión fiscal/Ingreso impositivo
- (2) Fraude fiscal/Ingreso impositivo
- (3) Total (1) y (2) /Ingreso impositivo (brecha fiscal)

multiplicado todos los valores de la tabla con un factor de 10 para que sea más fácil compararlos visualmente con los indicadores en la tabla de regresión lineal.

Así pues, llegamos a estos datos para la segunda base de valores.

Categorías	(1)	(2)	(3)	(3)
Low income	5,21	4,98	5,70	57,04
Lower middle income	5,54	2,55	5,79	57,95
Upper middle income	1,24	3,80	1,62	16,19
High income	1,31	13,07	2,61	26,12

Entonces, examináramos en el segundo punto los indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios como determinantes y variables explicativas de la evasión fiscal internacional, mientras en el tercer punto, estudiaremos la relación entre nivel de renta, indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios y evasión fiscal internacional.

2. Indicadores de rendimiento de los sistemas tributarios y evasión fiscal internacional

El objetivo de un indicador de eficiencia fiscal es determinar si un sistema dado aprovecha plenamente su potencial fiscal.⁵⁸⁹ En esta perspectiva, es crucial evaluar correctamente el potencial de ingresos fiscales que controlan los factores más importantes que impulsan la recaudación de impuestos.

Es concebible que la calidad del gobierno afecta la actividad del sistema tributario. Por calidad entendemos el grado de independencia de la administración tributaria frente a las presiones políticas, pero también la calidad de la formulación y aplicación de políticas tributarias. Por ello, los países en desarrollo, de bajo ingreso, recaudan menos en proporción de sus respectivos

⁵⁸⁹ Para efectos de celeridad consideramos ahorrar o limitarnos a contemplar los indicadores que miden el rendimiento de la administración fiscal de los Estados. En ese sentido nos enfocaremos peculiarmente en la recaudación tributaria, ya sea de las sumas evadidas o no.

PIB que los países desarrollados⁵⁹⁰ porque son menos completos sus sistemas fiscales.⁵⁹¹ Al contrario, un sistema fiscal de países desarrollados, compuesto por muchos tramos de tasas, exenciones personales y deducciones es generalmente más efectivo.⁵⁹²

Ahora bien, en el marco de nuestra análisis estadística, vamos a utilizar estos indicadores como determinantes de la evasión fiscal, y poner de relieve el efecto que tienen sobre esta misma.

2.1. El coste de recaudación (Cost of Collection)

Se trata de un indicador del rendimiento de las administraciones tributarias en el sentido que mide la eficacia con que las autoridades fiscales utilizan sus recursos financieros para recaudar ingresos fiscales.⁵⁹³ Las autoridades fiscales, al igual que cualquier organismo gubernamental, deben decidir cómo utilizar de manera óptima los recursos que se les asignan para desempeñar sus responsabilidades de la manera más eficiente. El costo de recaudación compara el total anual de gastos de administración tributaria con los ingresos tributarios netos recaudados.⁵⁹⁴

La relación entre el número total de contribuyentes activos de un país y el número total de empleados de la administración tributaria es también relevante para definir el coste de

⁵⁹⁰ “Mugabe and Kulabako’s (2016) quote Uganda Revenue Authority (URA) tax register as having only 882,000 taxpayers out of a working population of more than nine million and report that only 11.7 percent is a contribution of tax to gross domestic product which is lower than Kenya’s 19.3 percent in East Africa.”

KORUTARO NKUNDABANYANGA S., MVURA P., NYAMUYONJO D., OPISO J., NAKABUYE Z., “Tax compliance in a developing country: Understanding taxpayers’ compliance decision by their perceptions” *in* Journal of Economic Studies vol. 44 n° 6, 2017, 932

Véase también *infra* Anexo 3.

⁵⁹¹ “En el caso de los países en desarrollo, los sistemas impositivos deben construirse en un contexto muy diferente del que existe en los países industrializados, lo cual dificulta la creación de un sistema fiscal adecuado. Así, basten como ejemplos de factores condicionantes el elevado peso de la economía informal, los elevados niveles de desigualdad en la distribución de la renta, la gran relevancia del sector agrario, la fuerte presencia de empresas de muy reducida dimensión, la baja calidad institucional, tanto en lo que respecta a la escasez de medios materiales y humanos en la gestión impositiva como a los graves problemas de evasión y corrupción que existen, o las deficiencias en las estadísticas tributarias. En primer lugar, en cuanto a su capacidad recaudatoria, notablemente inferior en los primeros. En segundo lugar, respecto a la estructura de los ingresos tributarios, claramente sesgada a favor de los impuestos indirectos. Finalmente, en cuanto al diseño de las principales figuras impositivas”.

CASCANTE K., GAYO D., *op.cit.*, 74-75

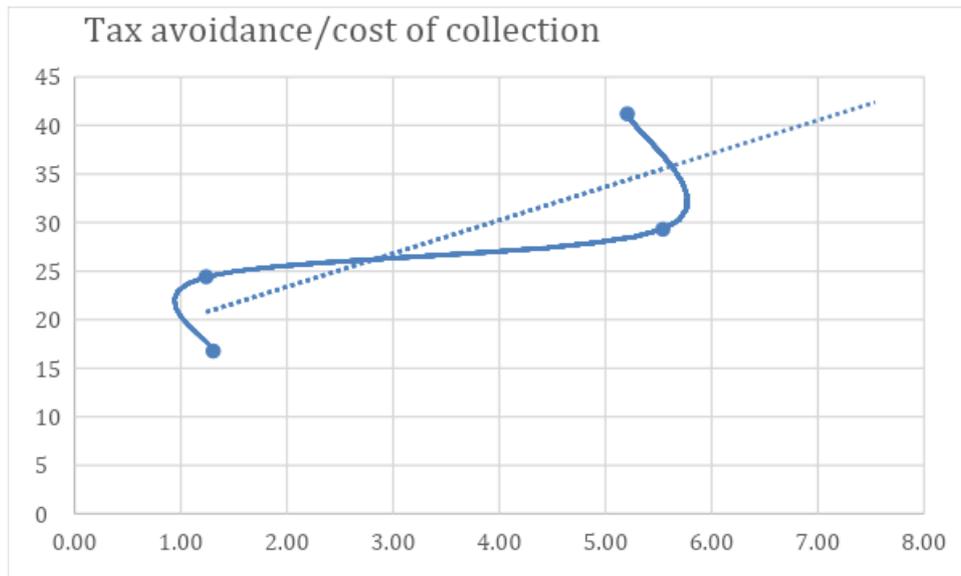
⁵⁹² Véase *infra* Anexo 4.

⁵⁹³ USAID, *op.cit.*, 10

⁵⁹⁴ USAID, *ibid.*, 13

recaudación. Por ejemplo, Las Comoras sólo tienen tres contribuyentes por funcionario, mientras que los Estados Unidos, México y Filipinas tienen más de 2.000 contribuyentes por funcionario.⁵⁹⁵

En la siguiente figura, se demuestra la relación entre la evasión fiscal internacional (eje X) en porcentaje del ingreso impositivo y el coste de recaudación (eje Y), así como la previsión representada por la regresión lineal (línea punteada).⁵⁹⁶



Según la figura, podemos constatar que $\frac{TA}{COC} = +y$ ⁵⁹⁷

Entonces, $TA = +y * COC$, es decir que cuando sube el coste de recaudación, sube la evasión fiscal.

⁵⁹⁵ USAID, *ibid.*, 14

⁵⁹⁶ Los cifras son divididos en cuatro puntos, representando las categorías de nivel de renta. Véase *supra* 1.2.

⁵⁹⁷ Donde TA: Tax Avoidance, COC: Cost of Collection, e "y", el gradiente de la línea punteada.

2.2. La capacidad tributaria (Tax Capacity)

Fortalecer la capacidad estatal y la capacidad de recaudar impuestos es fundamental para muchos gobiernos en todo el mundo.⁵⁹⁸ Este fortalecimiento puede ser medido por el indicador de capacidad tributaria.

La capacidad tributaria es la relación estimada entre los impuestos y el PIB que un país podría alcanzar, dadas sus características macroeconómicas, demográficas e institucionales específicas.⁵⁹⁹

El PIB nominal es el primer factor utilizado para evaluar los ingresos fiscales potenciales. Permite principalmente tener en cuenta el tamaño de la economía (in)formal. Por lo tanto, la expansión de la economía de mercado aumenta el PIB y los ingresos fiscales en conjunto.⁶⁰⁰ En cuanto al PIB nominal, es razonable suponer que el PIB medio per cápita afecta a la recaudación de impuestos.⁶⁰¹

Por su parte, un indicador comúnmente utilizado de la eficiencia del sistema tributario es una comparación entre países del impuesto total recaudado⁶⁰² como porcentaje del PIB.⁶⁰³

A título ilustrativo, se comparan a continuación estos ingresos fiscales potenciales con los ingresos fiscales reales.

⁵⁹⁸ LI J., WANG X., WU Y., *op.cit.*, 384

⁵⁹⁹ USAID, COLLECTING TAXES: A guide to understanding and using the USAID Collecting Taxes Database, 2017/2018, 17

⁶⁰⁰ Como, por ejemplo, el PIB per capita, la contribución de la agricultura al PIB, el tamaño de su población activa en relación con el resto de la población, la apertura comercial y una medida de la corrupción.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 43

⁶⁰¹ Se prevé que los agentes más ricos puedan contribuir relativamente más a los ingresos fiscales. En términos más generales, el PIB per cápita es un indicador útil de los insumos que influyen en la recaudación de impuestos, como el crecimiento de la población, la capacidad de la administración tributaria o el tamaño del sector no estructurado.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 44

⁶⁰² Que llamamos “renta impositiva”.

⁶⁰³ GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 48

La primera figura representa la evolución en los ingresos públicos en porcentaje del PIB.⁶⁰⁴

Nivel de renta	1991/1995	1996/2000	2001/2005	2006/2010
Baja	15,56	16,16	16,42	18,05
Medio baja	23,86	24,17	25,10	27,15
Medio alta	27,36	26,76	28,07	28,42
Alta (OCDE)	43,10	43,24	42,58	43,16

La segunda figura representa la cuota de los ingresos impositivos en el PIB.⁶⁰⁵

Nivel de renta	1991/1995	1996/2000	2001/2005	2006/2010
Baja	12,02	12,35	13,24	14,42
Medio baja	15,76	16,47	17,19	20,50
Medio alta	22,69	22,76	23,93	24,12
Alta (OCDE)	35,75	36,53	36,03	36,21

Comparando estas dos figuras podemos anotar varias observaciones.

En primer lugar, vemos la importancia decisiva de la aportación de los tributos en los recursos domésticos, como lo habíamos discutido previamente,⁶⁰⁶ ya que hay en general entre 4 y 5 por ciento solamente de diferencia entre las cifras correspondientes de ambas figuras.⁶⁰⁷

Por añadidura, observamos que la renta impositiva es más considerable en proporción en los países de baja renta que en los de alta renta en el periodo 2006-2010. Así pues, para los países de renta baja, medio baja, medio alta y alta tenemos los porcentajes de la parte del ingreso impositivo en el ingreso público respectivamente del 80%, 75%, 85% y 84%. Vemos que estos porcentajes son constantes en las épocas.⁶⁰⁸

⁶⁰⁴ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 40

⁶⁰⁵ GARCIMARTÍN C., *ibidem*

⁶⁰⁶ Véase *supra* Capítulo I, Título II, 1.

⁶⁰⁷ Significando que un 95% de los ingresos públicos proceden de la renta impositiva.

⁶⁰⁸ Para el periodo 1991-1995, tenemos respectivamente 77%, 66%, 83% y 83%, para el periodo 1996-2000, el 76%, 68%, 85% y 85%, y para el periodo 2001-2006, el 81%, 69%, 85% y 85%.

En segundo lugar, notamos una diferencia en la renta impositiva en valor absoluto entre los países de baja renta con los países de la OCDE.⁶⁰⁹

Según GARCIMARTÍN:

*Estas diferencias entre los ingresos impositivos obedecen a diversas causas. Posiblemente la más relevante sea la renta per cápita, relacionada tanto con factores de demanda (un mayor nivel de desarrollo supone un mayor grado de urbanización y mayores exigencias al sector público, lo que aumenta la necesidad de gasto; Tanzi, 1987), como de oferta (la capacidad de pagar impuestos aumenta; Musgrave, 1969). No obstante, además de la renta per cápita se han planteado otras variables explicativas de las diferencias en el nivel de ingresos impositivos.*⁶¹⁰

Con el siguiente esquema, averiguamos que los países de ingresos bajos tienen una capacidad tributaria más débil que los países de medio ingresos.⁶¹¹

Table 2.1: Greater Taxation Capacity in MICs than in LICs	
Country	Tax Revenue as % of GDP (2004–2011)
LICs	
Congo, Republic of	9.3
Ethiopia	9.4
Uganda	10.6
Zambia	18.0
Bangladesh	7.6
Pakistan	12.3
Sri Lanka	16.0
MICs	
Colombia	11.0
Bulgaria	26.7
Vietnam	24.9
South Africa	21.8

Source: World Development Indicators.

La capacidad tributaria es entonces una variable que viene determinada por varios factores, por los cuales podemos citar el nivel de corrupción y de burocracia de una jurisdicción,⁶¹² pero

⁶⁰⁹ Datos recientes muestran que la relación impuesto-PIB en los países de la OCDE es aproximadamente el doble de la de una muestra representativa de países en desarrollo (38% del PIB comparado con 18%).

TERKPER S., CHOUDHURY H, *op.cit.*, 33

⁶¹⁰ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 41

La renta per cápita es un indicador económico que mide la relación entre el nivel de ingresos de un país y cada uno de sus pobladores. Para medir el PIB per capita se utiliza una fórmula que consta de los siguientes elementos:

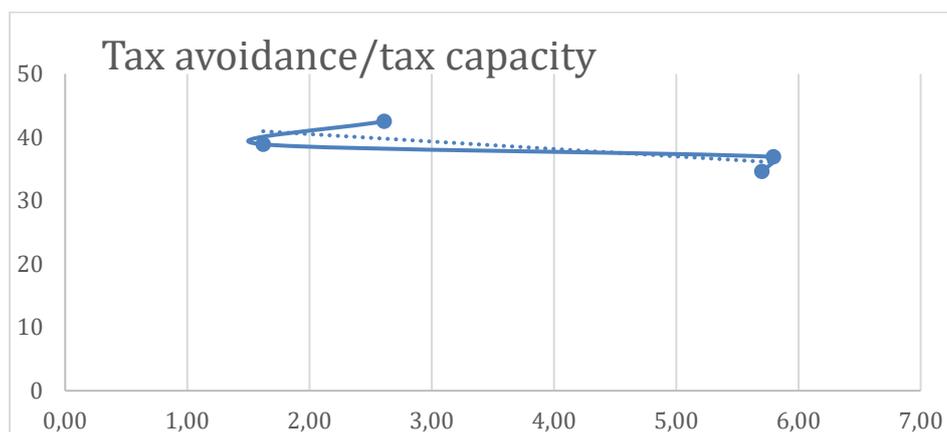
$$\text{PIB per capita} = \text{PIB} / \text{n}^\circ \text{ de habitantes}$$

⁶¹¹ THE WORLD BANK GROUP, Financing for Development Post-2015, 2013, 10

⁶¹² LE T.M., MORENO-DODSON B., BAYRAKTAR N., *op.cit.*, 14. Véase también para más detalles *infra* Anexo 27;

también la apertura del comercio y el ingreso interior.⁶¹³ De ahí, suponemos que la capacidad tributaria esta positivamente influida por una administración estatal eficaz.⁶¹⁴

En la siguiente figura, se demuestra la relación entre la evasión fiscal internacional (eje X) en porcentaje del ingreso impositivo y la capacidad tributaria (eje Y), así como la previsión representada por la regresión lineal (línea punteada).⁶¹⁵



Según la figura, podemos poner que: $\frac{TA}{TC} = -y$ ⁶¹⁶

Entonces $TA = -y * TC$, es decir que cuanto sube la capacidad tributaria, baja la evasión fiscal.

2.3. El esfuerzo tributario (Tax Effort)

El esfuerzo fiscal se define como un índice de la relación entre la recaudación efectiva de impuestos, en porcentaje del producto interior bruto, y la capacidad tributaria.⁶¹⁷

⁶¹³ BRUN J-F., DIAKITE M., *op.cit.*, 9

⁶¹⁴ Véase *infra* 3.

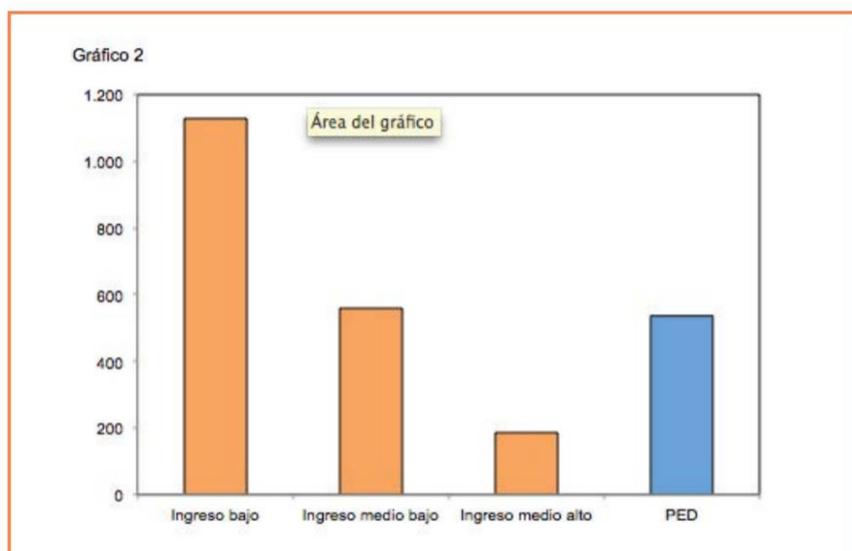
⁶¹⁵ Los cifras son divididos en cuatro puntos, representando las categorías de nivel de renta. Véase *supra* 1.2.

⁶¹⁶ Donde TA: Tax Avoidance, TC : Tax Capacity, e “y”, el gradiente de la línea de tendencia

⁶¹⁷ LE T.M., MORENO-DODSON B., BAYRAKTAR N., Tax Capacity and Tax Effort :Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009, Policy Research Working Paper 6252, The World Bank, octubre de 2012, 3

En otras palabras, el esfuerzo tributario mide cuántos ingresos tributarios recauda un país en relación con su capacidad tributaria, comparando el ingreso impositivo neto con el ingreso impositivo proyectado.⁶¹⁸

Un esfuerzo fiscal de 1,0 indica que un país está en su plena capacidad tributaria.⁶¹⁹ Tenemos a continuación un panorama del esfuerzo tributario por clase de renta entre 2008 y 2012.⁶²⁰



Los determinantes del esfuerzo fiscal puede ser un ingreso impositivo elevado, pero también la corrupción y el grado de responsabilidad de la administración pública.⁶²¹ En la siguiente tabla,⁶²² podemos ver varias determinantes del esfuerzo fiscal.⁶²³

⁶¹⁸ Véase ANAND K., “Analysis of Inter-State Tax Effort in India” in *Journal of Advances and Scholarly Researches in Allied Education*, Vol. 16 Issue 7, 2019, 145-151.

⁶¹⁹ Para un detalle de las estadísticas de esfuerzo tributario véase GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 62

⁶²⁰ Señalamos que el indicador de esfuerzo fiscal de los países de la OCDE es de 100.

GARCIMARTÍN C., *Fiscalidad y movilización de recursos domésticos: ¿qué puede hacer la cooperación internacional?*, *Economistas sin fronteras, Financiación del desarrollo y agenda post-2015, Dossieres EsF n° 17*, 2015, 25

⁶²¹ BRUN J-F., DIAKITE M., *Tax Potential and Tax Effort: An Empirical Estimation for Non-resource Tax Revenue and VAT’s Revenue*, *Études et Documents*, n° 10, CERDI, 2016, 9

⁶²² CHIGOME J., ROBINSON Z., “Determinants of Tax Capacity and Tax Effort in Southern Africa: An Empirical Analysis” in *Applied Economics*, 53:60, 2021, 6932

⁶²³ Sobre este tema, véase LOTZ J., MORSS E., *Measuring Tax effort in Developing Countries*, *IMF Staff Paper*, Vol.14, 1967; BAHL R. W., *A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis*, *IMF Staff Papers*, 18,

Table 3. Summary of explanatory variables explaining tax effort in the SADC.

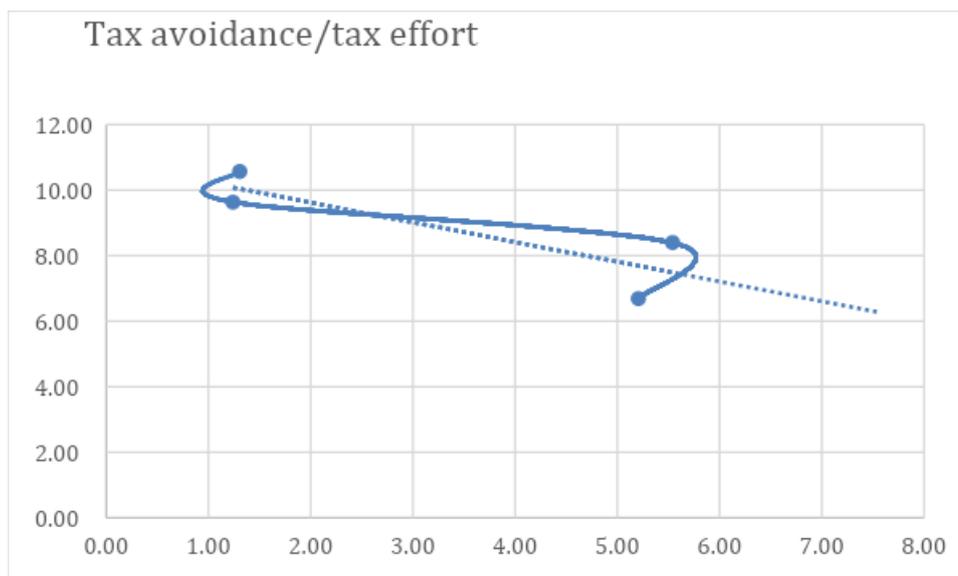
Description	Expected relationship with tax effort
Inflation (infl): Higher inflation rates may demoralize the public to pay taxes, while affecting the tax-paying capacity of the taxpayers (McMahon and Schmidt-Hebbel 2000; Agbeyegbe, Stotsky, and WoldeMariam 2004).	This study expects a negative relationship.
Corruption (corr): Bird, Martinez-Vazquez, and Torgler (2008), Ajaz and Ahmad (2010) and Besley and Persson (2013) hypothesize that if taxpayers feel that their country is rampant with corruption, then there is an increased likelihood of not complying with tax obligations. This in turn will constrain tax effort.	A negative relationship is expected between tax effort and corruption.
Government effectiveness (geff): Economic prosperity is linked to government effectiveness, hence this study believes that it is equally important in establishing efficient and effective tax systems.	A positive relationship is expected between government effectiveness and tax effort.
Political stability (pol): Reflects perceptions of the extent to which public power is exercised for private gain (World Bank Indicators, n.d). Political instability can influence behaviour towards tax evasion or tax avoidance as taxpayers respond to the injustices of the political economy. In this regard, political stability is expected to have a positive impact on tax effort.	A positive relationship is expected (Mutascu, Tiwari and Estrada, 2011; Ehrhart 2011; Besley and Persson 2013)

Source: Authors' compilation from the literature review

En la siguiente figura, se demuestra la relación entre la evasión fiscal internacional (eje X) en porcentaje del ingreso impositivo y el esfuerzo tributario (eje Y), así como la previsión representada por la regresión lineal (línea punteada).⁶²⁴

1971; STOTSKY J. G. and WOLDEMARIAM A., Tax Effort in Sub-Saharan Africa, IMF Working Paper, 97/107, 1997; PESSINO C., FENOCHIETTO R., Understanding Countries' Tax Effort, IMF Working Paper 13/244, 2013.

⁶²⁴ Los cifras son dividido en cuatro puntos, representando las categorías de nivel de renta. Véase *supra* 1.2.



Según la figura, podemos constatar que $\frac{TA}{TE} = -y$ ⁶²⁵

Entonces, $TA = -y * TE$, es decir que cuando sube el esfuerzo fiscal, baja la evasión fiscal.

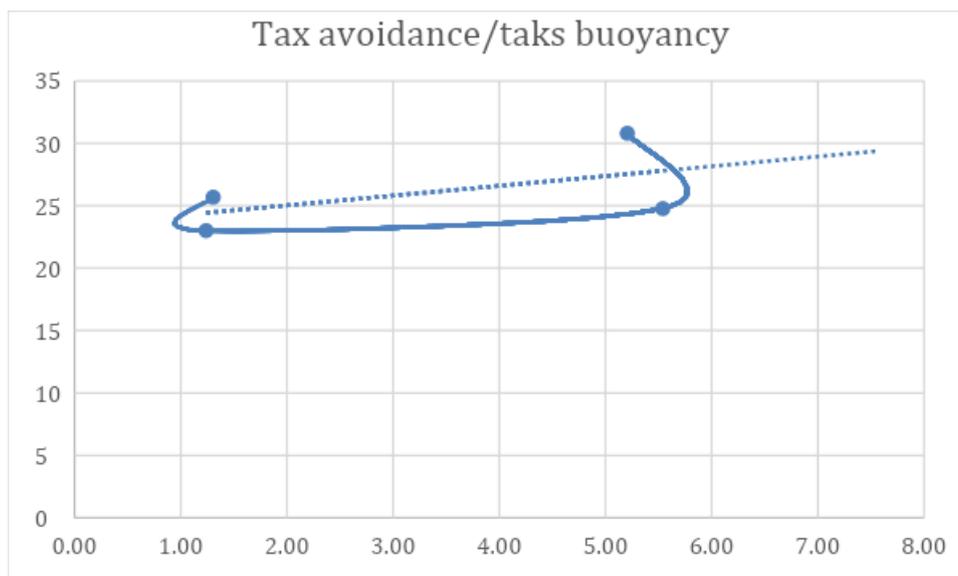
2.4. La flotabilidad fiscal (Tax Buyoancy)

La flotabilidad de los impuestos es un indicador para medir la eficiencia y la capacidad de respuesta de la movilización de ingresos en respuesta al crecimiento del producto interno bruto o del ingreso nacional. Un impuesto se dice que es boyante si los ingresos fiscales aumentan más que proporcionalmente en respuesta a un aumento de la renta o de la producción nacional. Por ejemplo, un impuesto es boyante cuando los ingresos aumentan más de un 1% para un aumento del 1% en el PIB. Así pues, la flotabilidad fiscal se considera un mejor indicador para medir la respuesta fiscal al crecimiento económico.

En la siguiente figura, se demuestra la relación entre la evasión fiscal internacional (eje X) en porcentaje del ingreso impositivo y la flotabilidad fiscal (eje Y), así como la previsión representada por la regresión lineal (línea punteada).⁶²⁶

⁶²⁵ Donde TA: Tax Avoidance, TE: Tax Effort, e “y”, el gradiente de la línea de tendencia

⁶²⁶ Los cifras son divididos en cuatro puntos, representando las categorías de nivel de renta. Véase *supra* 1.2.



Según la figura, podemos constatar que $\frac{TE}{TB} = +y$

Entonces, $TE = +y * TB$, es decir que cuando la flotabilidad fiscal sube, sube la evasión fiscal.

3. Relación entre nivel de renta, indicadores y evasión fiscal internacional

3.1. Observaciones previas

Discutamos ahora previamente las conclusiones que se puede tomar de los indicadores fiscales antes estudiados. Para hacerlo, recopilamos los datos relevantes, en función del nivel de renta y de la distribución geográfica de los países.⁶²⁷

	Global	EAP	ECA	LAC	MENA	NAR	SAR	SSA	LIC	LMIC	UMIC	High
tax_capacity	38.99	39.83	40.66	39.32	39.49	41.95	36.56	36.31	34.61	36.91	38.88	42.54
tax_effort	0.46	0.44	0.57	0.47	0.36	0.52	0.30	0.40	0.33	0.42	0.48	0.53
cost	1.69	1.22	1.06	1.05	3.98	0.67	1.56	2.26	2.24	2.31	1.23	1.06
payertostaff	774	723	629	1,256	345	1,565	700	202	374	541	598	809
tax_gdp	17.90	17.55	22.70	18.50	13.65	23.21	12.07	15.48	12.56	15.99	18.85	21.37

En este esquema,⁶²⁸ observamos que la capacidad tributaria es más importante en los países de altos ingresos en comparación con los países de bajos ingresos.

⁶²⁷ Esta tabla fue enmendada y recopilada para quitar los elementos no estudiados. Recordamos que se trata de datos del el año 2017-2018.

USAID, *op.cit.*, 17

⁶²⁸ Leyenda: Eje X

Además, destacamos que el esfuerzo fiscal es más intenso cuando un país tiene un ingreso alto.

Por fin, comparando la capacidad tributaria con la parte de la renta impositiva en el PIB, vemos que, en cada clase, hay una brecha fiscal⁶²⁹ importante, pero que suele ser más consecuente en proporción en los países de bajos ingresos,⁶³⁰ como lo ilustra la tabla a continuación.⁶³¹

Global: Global

EAP: East Asia and Pacific

ECA: Europe and Central Asia

LAC: Latin America and Caribbean

MENA: Middle East and North Africa

NAR: North America

SAR: South Asia

SSA: Sub-Saharan Africa

LIC: Low Income Country

MIC: Middle Income Country

UMIC: Upper Middle Income Country

High: High Income Country

Eje Y

tax_capacity : capacidad tributaria

tax_effort: esfuerzo fiscal

cost : coste de recaudación

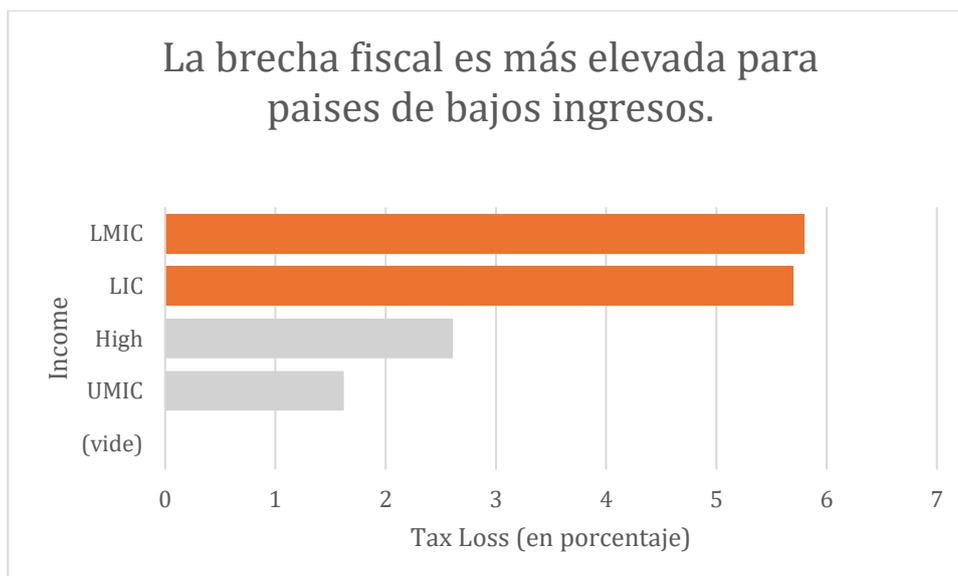
payertostaff: número de contribuyente por funcionario tributario

tax_gdp: parte de renta impositiva en el PIB

⁶²⁹ En inglés “Tax Loss”.

⁶³⁰ Para los LIC, tenemos una relación de 2,76 (34,61/12,56), para los MIC una relación de 2,31 (36,91/15,99), para los UMIC una relación de 2,01 (38,88/18,85) y para los High, una relación de 1,99 (42,54/21,37).

⁶³¹ Fuente propia.



3.2. Variable explicada: la brecha fiscal (Tax Gap)

La brecha impositiva es la diferencia entre los ingresos tributarios como “debería ser” y los efectivos, por un período determinado y en una jurisdicción o región determinada.⁶³² Esto pone de relieve los posibles ingresos perdidos y también puede demostrar cómo la intención de diseño fiscal legislada puede ser comprometida a través de su implementación y administración.⁶³³ Además, la brecha fiscal puede proporcionar pruebas de la ineficiencia fiscal derivada de efectos económicos imprevistos y distorsiones del comportamiento de los contribuyentes caracterizado en la diferencia entre real y potencial impuestos. La brecha fiscal también resalta las desigualdades derivadas de que no todos obtienen una parte equitativa de la carga fiscal prevista.⁶³⁴

⁶³² La evasión fiscal y los ataques criminales al sistema tributario también resultan en una brecha fiscal. Es imposible recaudar cada centavo de impuesto adeudado; por ejemplo, no podemos recaudar impuestos pendientes de empresas que se declaran insolventes.

HMRC, Measuring tax gaps : Tax gap estimates for 2018 to 2019, 2020, 3

⁶³³ Por esta razón, un número creciente de administraciones fiscales están llevando a cabo estimaciones de sus déficits fiscales.

WARREN N., “Estimating tax gap is everything to an informed response to the digital era” in eJournal of Tax Research, 16(3), enero de 2018, 537

⁶³⁴ WARREN N., *ibid.*, 538

A continuación, la brecha fiscal y la brecha de cumplimiento⁶³⁵ se utilizan indistintamente, a menos que se indique de manera diferente.⁶³⁶ La brecha de cumplimiento tributario puede surgir de asimetrías de información conocidas que son demasiadas costosas y difíciles de abordar por la administración de ingresos o de limitaciones de capacidad por cuestión del presupuesto estatal.⁶³⁷

La brecha tributaria proviene de tres causas: no declaración, subestimación de impuestos adeudados y pago incompleto.⁶³⁸ Consideramos pues básicamente que la brecha fiscal representa el total de las pérdidas fiscales, no importando si procede de la evasión, del fraude fiscal o de hechos no ilegales. Ahora bien, para nuestra regresión lineal, consideramos solamente la brecha fiscal procedente de la evasión fiscal como variable predicha.⁶³⁹

De manera más técnica nos referimos para definirla a la medida desarrollada por SANSING,⁶⁴⁰ donde representa la diferencia entre:

the actual amount of taxes paid (T XP Dis) and the amount that would have been paid if the pre-tax financial income (P Ii) were taxed at the statutory rate (τ). [...]. We define Henry and Sansing's measure (HS gap) as
$$HS_{it} \equiv PS_{t=1} (CT_{Pit} - \tau \times P_{T Iit}) PS_{t=1} BV_{Ait}$$
where τ is the statutory tax rate and BV_{Ait} is firm's i book value of assets over periods.⁶⁴¹

La brecha fiscal es una variable clave con relación al objeto de estudio puesto que permite medir la evasión fiscal y pues los recursos faltando al presupuesto estatal. De esta manera, podemos decir que bajar la evasión fiscal significa automáticamente incrementar los recursos

⁶³⁵ “Tax compliance gap is clearly of direct relevance for a revenue administration as a measure of their performance outcomes and the overall effectiveness of the administration, and time series compliance gap estimates assist it in understanding trends and changes of taxpayer non-compliance and possible response strategies.”

WARREN N., *ibidem*

⁶³⁶ FISCALIS Tax Gap Project Group, The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, Brussels, July 2018, 11

⁶³⁷ WARREN N., *op.cit.*, 2018, 546

⁶³⁸ TODER E., What is Tax Gap, Urban Institutes, Octubre de 2007, 1

⁶³⁹ Véase *infra* 3.4.

⁶⁴⁰ Véase SANSING H., SANSING E., SANSING R., “Corporate tax avoidance: data truncation and loss firms” in Review of Accounting Studies, 23 (3), septiembre de 2018, 1042–1070.

⁶⁴¹ MARTIN J., PARENTI M., TOUBAL F., *op.cit.*, 13

domésticos.⁶⁴² De igual manera, permite rendir cuenta de la movilización de recursos domésticos en unas jurisdicciones, puesto que los ingresos fiscales constituyen la mayor parte de dichos recursos domésticos.⁶⁴³

3.3. Medida: el tipo impositivo efectivo (Effective Tax Rate)

Una medida ampliamente utilizada para medir la brecha fiscal es el tipo impositivo efectivo.⁶⁴⁴ Se calcula como la relación entre el impuesto efectivamente pagado y la deuda tributaria contable.⁶⁴⁵ En otras palabras, se trata de la diferencia entre el tipo impositivo efectivo y el tipo impositivo legal. Una diferencia demasiado importante entre el tipo legal y el tipo impositivo efectivo representa un problema para la previsión presupuestaria que hacen cada año los Estados.

Toca señalar que un tipo impositivo efectivo bajo puede ser impulsado por las desgravaciones fiscales, la transferencia de beneficios o los créditos fiscales.⁶⁴⁶ Así pues, una diferencia importante entre el tipo impositivo legal y efectivo no se debe *per se* a un comportamiento delictivo por parte del contribuyente, pero puede resultar de la interpretación de la voluntad del legislador en materia fiscal.

⁶⁴² Sobre este tema, véase GEMMELL N., HASSELDINE J., “The Tax Gap: A Methodological Review” in STOCK T. *Advances in Taxation* Vol. 20, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 2012, 203-232; DURÁN CABRÉ J. M., ESTELLER MORÉ A., MAS-MONTSERRAT M., SALVADORI L., “The Tax Gap as a Public Management Instrument: Application to Wealth Taxes” in *Applied Economic Analysis*, 2019, vol. 27, num. 81, 2019, 207-225; WHICKER H., “The measurement of tax gaps” in OECD, *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2017; JANSEN A., CHENGETAI D., DU PLESSIS S., “Tax Revenue Mobilisation : Estimates of South Africa’s Personal Income Tax Gap” in *South African Journal of Economic and Management Sciences* 22.1, 2019, 1-8; ALM J., BORDERS K., “Estimating the ‘Tax Gap’ at the State Level: The Case of Georgia’s Personal Income Tax” in *Public budgeting & finance* 34.4, 2014, 61-79.

⁶⁴³ Véase *supra* 2.1.

⁶⁴⁴ Este indicador es conocido como el “Effective Tax Rate” en inglés.

⁶⁴⁵ MARTIN J., PARENTI M., TOUBAL F., *Corporate Tax Avoidance and Industry Concentration*, ECARES working paper 2020-29, julio de 2020, 6

⁶⁴⁶ HANLON M., HEITZMAN S., “A review of tax research” in *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 2010, 127–178

A continuación, vemos que el tipo impositivo efectivo se ve reducido drásticamente por esquemas de planificación transfronteriza.⁶⁴⁷

Table 1: Impact of tax planning on effective average tax rates

%	Mean	Min	Max	Average EU-28 percentage reduction
Effective average tax rate domestic case	21.1	9.0	38.3	n/a
Effective average tax rate after cross-border tax planning via				
– Hybrid financing	13.7	4.3	26.6	-36.3%
– Intellectual property box (patent box)	-1.6	-3.7	1.8	-108.3%
– Financing via offshore treaty	15.9	6.4	28.6	-25.0%

Source: ZEW (2015, 2016c) and own computations

Notes: **Hybrid financing:** A parent located in the EU or the US finances an intermediate company located in an 'EU average' country which grants a 'hybrid loan' to a subsidiary located in the EU. The hybrid loan is treated as equity in the EU average country and as a loan in the subsidiary country.

Intellectual property box: A parent located in the EU finances both, an intermediate company in an EU country that has an attractive intellectual property box regime and another subsidiary in the EU or the US. The intermediate company licenses the intellectual property to the subsidiary and receives royalties from the subsidiary. The figures show the extreme case where the intellectual property is the only productive asset of the multinational.

Financing via offshore treaty: A parent located in the EU or the US finances an intermediate company located in a zero-tax country which has concluded tax treaties with EU countries. The intermediate company grants a loan to a subsidiary located in the EU and receives interest payments from the subsidiary.

Mean: In the domestic case the mean is the simple EU-28 average, while in cross-border cases, the mean is the average over all possible combinations of parent-subsidiary locations in the EU-28 and the US.

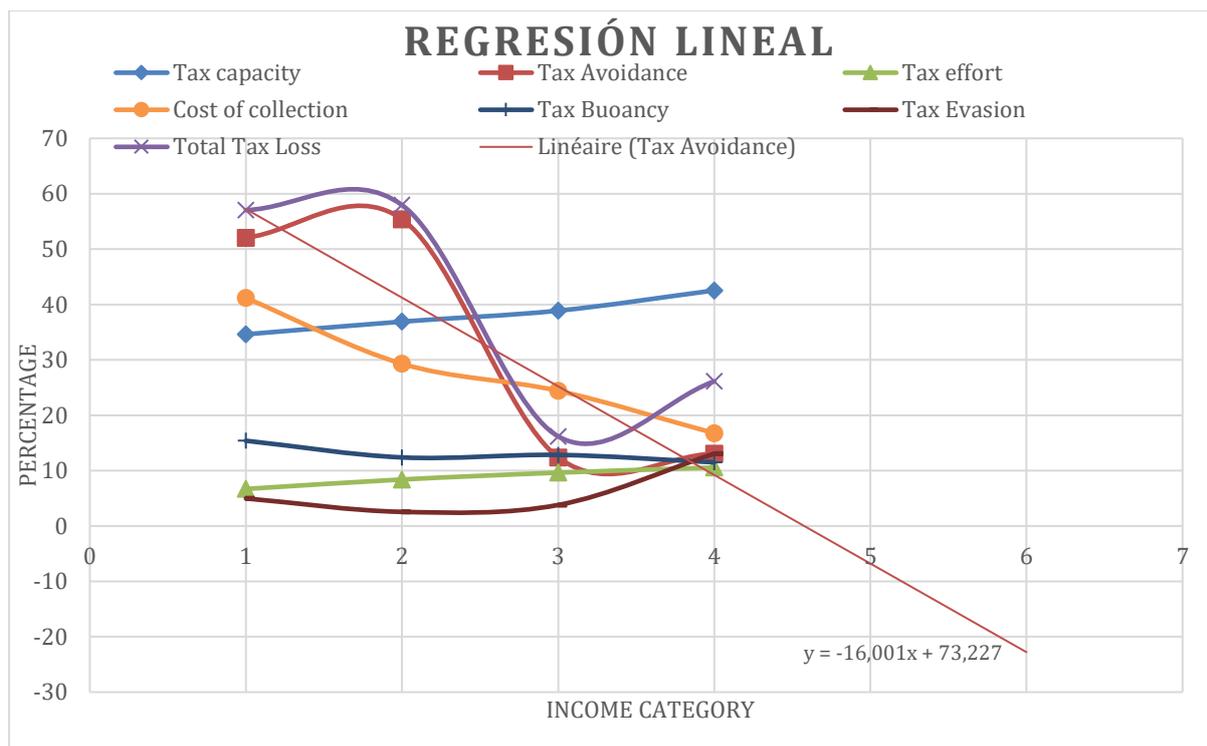
3.4. Regresión lineal y constataciones

Sumando los indicadores de la primera base de datos con los valores de la segunda, reportamos la siguiente tabla que demuestra la relación entre el nivel de renta⁶⁴⁸ (abscisa) y los indicadores de rendimiento fiscal (ordenada), así como la variable predicha representada por la regresión lineal (evasión fiscal).⁶⁴⁹

⁶⁴⁷ CE, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 2016, 11

⁶⁴⁸ Véase *supra* 1.2.

⁶⁴⁹ Recordamos, para un mayor legibilidad, que hemos multiplicado por 10 los datos relativos a la evasión, el fraude y la brecha fiscal. Señalamos también que la brecha fiscal (Tax Loss) representa la suma del valor del fraude (Tax Evasion) y de la evasión fiscal (Tax Avoidance).



Antes de opinar sobre la tabla previa, consideramos un riesgo de sesgo del estudio. En efecto, señalamos que hemos mezclado datos de 2017-2018 y datos de 2020.⁶⁵⁰ Esta discrepancia temporal debe hacernos más prudente en la interpretación de los resultados.

Como resultado del análisis estadístico constatamos que:

- La capacidad tributaria aumenta mientras el nivel de renta aumenta.
- El coste de recaudación disminuye mientras el nivel de renta aumenta.
- La brecha fiscal disminuye sensiblemente mientras el nivel de renta aumenta.
- La evasión fiscal disminuye sensiblemente mientras el nivel de renta aumenta.
- El fraude fiscal disminuye y aumenta ligeramente mientras el nivel de renta aumenta.
- La flotabilidad fiscal disminuye ligeramente mientras el nivel de renta aumenta.
- El esfuerzo fiscal aumenta ligeramente mientras el nivel de renta aumenta.

De ahí deducimos las aserciones siguientes:

⁶⁵⁰ Procedentes respectivamente del USAID y del TJN.

- Los indicadores positivos de los sistemas tributarios permiten bajar los niveles de evasión, fraude y brecha fiscal. Tienen una relación asimétrica con la evasión fiscal internacional, en el sentido de que suben cuanto la evasión fiscal internacional baja.
- El esfuerzo y la capacidad tributarios son los únicos indicadores negativos, significando que la relación negativa entre sus numeradores y denominadores significa un mejoró del rendimiento tributario. Así pues, podemos decir que tiene una relación simétrica con la evasión fiscal.
- La mayoría de la brecha fiscal procede de la evasión fiscal. En definitiva, podemos ver que la evasión fiscal no representa un porcentaje tan significativo del PIB de los estados (en media entre 1 y 5%). Por consiguiente, no representa tampoco un porcentaje consecuente de los recursos domésticos.
- En cambio, la inversión en el sistema tributario, representado por los indicadores positivos de rendimientos tributarios, permite en todo caso reducir la evasión fiscal internacional.
- Se puede prever que cuanto más sube el nivel de renta, cuanto más baja la evasión fiscal.

En conclusión, constatamos que cuanto más crezcan los indicadores positivos⁶⁵¹ y cuanto más bajan los indicadores negativos,⁶⁵² cuanto más baja la evasión fiscal. Confirmamos también la correlación entre un nivel de renta más baja y una evasión fiscal, así como una brecha fiscal, en proporción más importante. Estas constataciones son corroboradas por fuentes ajenas.⁶⁵³

A título supletorio, compilamos la relación entre la evasión fiscal, por una parte, y el número de contribuyentes por agentes tributarios por otra parte y por el número de población sobre el número de agentes tributarios por última parte,⁶⁵⁴ indicadores que no tendremos en cuenta en dicha estudio.

⁶⁵¹ Es decir, el coste de recaudación y la flotabilidad fiscal.

⁶⁵² Es decir, la capacidad tributaria y el esfuerzo tributario.

⁶⁵³ Véase *supra* 1.1.

⁶⁵⁴ Véase *infra* Anexo 22.

Título II. Mecanismos Internacionales para la Movilización de Recursos Domésticos

1. Cooperación fiscal internacional

1.1. Concepto

A título preliminar, toca decir que la lucha contra la evasión de impuestos requiere la cooperación entre los gobiernos de todos los países, las empresas multinacionales y los inversores, así como los particulares.⁶⁵⁵ La cooperación internacional para mejorar la movilización de recursos nacionales hace además parte de los ODS.⁶⁵⁶

Así, la cooperación internacional es “un concepto bastante amplio [...] que se trata del conjunto de acciones que intentan coordinar políticas o aunar esfuerzos para alcanzar objetivos comunes en el plano internacional”.⁶⁵⁷

Este concepto de cooperación internacional⁶⁵⁸ rompe “el paradigma tradicional de las ayudas meramente económicas que consiste en el suministro de bienes y servicios”, pues cubre también

⁶⁵⁵ Mientras que, en el pasado, la evasión fiscal era una actividad doméstica, favorecida por la economía sumergida, actividades informales, y por administraciones tributarias ineficientes o corruptas, cada vez más se vuelve mundial, al menos para los contribuyentes importantes, como las empresas y personas con alto patrimonio.

TANZI V., *op.cit.*, 2017, 156

⁶⁵⁶ O’HAREA B. A-M., “International corporate tax avoidance and domestic government health expenditure” *in* Bulletin of the World Health Organization 97, 2019, 752

⁶⁵⁷ INSULZA J.M., Ensayos sobre política exterior, Chile Editorial Los Andes, Santiago de Chile, 1998, 73

⁶⁵⁸ Sobre este tema, véase también THURONYI V., “International Tax Cooperation and Multilateral Treaty” *in* Brooklyn Journal of International Law, 26(4), 2001, 1641-1682; DAGAN T., “The Costs of International Tax Cooperation” *in* BENVENISTE., NOLTE G., The Welfare State, Globalization, and International Law. Springer, 2004, 49-77; HAKELBERG L., “Coercion in international tax cooperation: identifying the prerequisites for sanction threats by a great power” *in* Review of International Political Economy Volume 23, 2016 - Issue 3, 511-541; NDIKUMANA L., “International Tax Cooperation and Implications of Globalizations” *in* ALONSO J. A., OCAMPO J. A., Global Governance and Rules for the Post-2015 Era: Addressing Emerging Issues in the Global Environment, 2015, 73-102; SEER R., GABERT I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements” *in* Bulletin For International Taxation, 2011, 88-98; FITZGERALD V., International Tax Cooperation and Innovative Development Finance, DESA Working Paper No. 123 ST/ESA/2012/DWP/123, 2012; SANDEMANN RASMUSSEN B., “On the Scope for International Tax Cooperation: The Role of Capital Controls” *in* Open Economies Review 10, 1999, 395-414; SHAH A., “Cooperative Law: An Instrument for Development” *in* 131 Int'l Lab. Rev. 513, 1992.

otros dominios como las iniciativas judiciales internacionales, las misiones de mantenimiento de la paz y la cooperación internacional en la lucha contra el terrorismo o el narcotráfico.⁶⁵⁹

Más específicamente, la cooperación fiscal internacional es una forma de colaboración que se desarrolla dentro del marco de las relaciones internacionales,⁶⁶⁰ pretendiendo armonizar⁶⁶¹ las políticas de las instituciones internacionales y nacionales en materia tributaria.⁶⁶²

Así pues, la cooperación fiscal internacional resulta ser una especie dentro del concepto de cooperación internacional que se proyecta a robustecer los esfuerzos y objetivos trazados en materia tributaria en la esfera internacional.⁶⁶³

Además, pretende corregir aquellos errores o fallas del comercio internacional, en un contexto de globalización económica, de crecimiento en la internalización del flujo de capitales,⁶⁶⁴ de reducción de la intervención estatal y de superación de las fronteras físicas y legislativas.⁶⁶⁵

⁶⁵⁹ KOCH D-J., SCHULPEN L., “Introduction to the special issue ‘unintended effects of international cooperation’ in *Evaluation and Program Planning* 68, 2018, 203

⁶⁶⁰ Siguiendo la lógica y reglas del derecho internacional tanto privado como público, en el marco del respeto a la libertad negocial, el libre cambio, el libre comercio y la soberanía de los Estados.

⁶⁶¹ En ese sentido la cooperación entre los países miembros de la UE ha consolidado y perfeccionado instrumentos y estrategias de la UE en contra del fraude, en especial por la identificación de operaciones o estructuras son creadas con el fin de la planeación fiscal agresiva.

MAGRANER MORENO F. J., “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro” in *Crónica Tributaria* (137), 2010, 171-197

Véase también GARCÍA PRATS F. A., *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, 45-61

⁶⁶² Según ROZAS: “Una de las claves que explican la acelerada transformación del derecho fiscal internacional en la última década es el extraordinario desarrollo de la coordinación administrativa al respecto. Probablemente aterrorizados por las posibilidades que en términos de ocultación de activos financieros ha procurado a los contribuyentes la revolución digital, las Administraciones tributarias han llevado a cabo un esfuerzo gigantesco en términos de intercambio automático de información entre ellas (28), para lo que han tenido que establecer, también, nuevas obligaciones de suministro de información a cargo de los contribuyentes.”

ROZAS J-A., “Compliance: perspectiva plural y fiscal: fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario” in *Forum Fiscal* n° 266, julio de 2020, 10

⁶⁶³ LÓPEZ ESPADAFOR C. M., “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal” in *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 8 n° 2, 2016, 262

⁶⁶⁴ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 42

⁶⁶⁵ En tal medida y como se verá más adelante con mayor profundidad, los estados pueden cooperar suscribiendo tratados internacionales de doble imposición, los cuales en su mayoría toman como referente el modelo OCDE. O, en su defecto, las administraciones fiscales tienen la posibilidad de buscar mediante la cooperación internacional, dar aplicación efectiva de los tributos y los créditos que tienen sobre ciertas personas, los cuales

En efecto, el nacimiento del comercio internacional se remonta al nacimiento de las naciones, y su desarrollo a lo largo de la historia se ha gestado de forma concomitante.⁶⁶⁶ Sin embargo, después de la Segunda Guerra Mundial se presentó un crecimiento acelerado en materia de finanzas, comercio e inversiones internacionales, el cual ha superado con creces el crecimiento general de la economía mundial.⁶⁶⁷

Este hecho puede ser ilustrado por la eliminación gradual de los obstáculos al comercio internacional mediante las diversas rondas de negociación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.⁶⁶⁸ En lo que respecta a las finanzas, la eliminación de los controles de cambio en la mayoría de los países industriales, a partir de la fluctuación de los tipos de cambio a principios del decenio de 1970, ha sido un factor notable que ha conducido a la mundialización de los mercados financieros y de capital mundiales.⁶⁶⁹

Además, existe una cierta dependencia geográfica en la distribución de los ingresos fiscales que puede explicarse por los acuerdos comerciales,⁶⁷⁰ la eficiencia de la recaudación de impuestos pudiendo depender del sistema tributario de los países vecinos.⁶⁷¹

siguen en ocasiones reglas estipuladas en dichos convenios o acuerdos los cuales mayoritariamente resultan siendo bilaterales pero que a la postre no son lo suficientemente clara ni vinculantes.

LÓPEZ ESPADAFOR C. M., *ibidem*

⁶⁶⁶ Según KAITIAN y XIAO : “Economic globalization in the twentieth century was characterized with the rapid growth of trade and capital flows.”

KAITIAN G., XIAO S., *The Chinese Digital Economy*, Palgrave Macmillan, 2016, 16

⁶⁶⁷ VANN R. J., “International Aspects of Income Tax” *in* THURONYI V., *Tax Law Design and Drafting*, volume 2, International Monetary Fund, 1998, 719

⁶⁶⁸ En inglés *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), que a partir de 1995 es administrado por la Organización Mundial del Comercio (OMC).

⁶⁶⁹ THURONYI V., *op.cit.*, 1998, 719

⁶⁷⁰ Así pues, según ALONSO: “En los países desarrollados existe toda una red de acuerdos impositivos de este tipo basados en la OECD Model Tax Convention, que supone aplicar el principio de imposición en residencia. El recurso a este principio tiene limitado efecto entre países desarrollados que sostienen flujos bidireccionales de inversión relativamente equilibrados, pero daña seriamente las posibilidades de recaudación de los países en desarrollo, que tienen limitado número de empresas multinacionales propias. Es cierto que estos acuerdos permiten retenciones a aplicar en el país de origen de la renta, pero la magnitud de esa retención queda pendiente de la capacidad de negociar de las partes (que en el caso de un país pobre es muy limitada).”

ALONSO J. A., *op.cit.*, 23-23

⁶⁷¹ “This argument may be illustrated by a simple example with the VAT tax. Let's imagine two countries (A and B) producing both goods bought by nal consumers of country B. The country B has an efficient VAT system,

Sin embargo, pueden surgir ciertas tensiones debido a los diferentes intereses que concurren y que determinan el rumbo de las relaciones económicas que se desarrollan en el ámbito internacional.

En efecto, por una parte, las personas morales y naturales desarrollan actividades comerciales y económicas que trascienden el ámbito nacional.⁶⁷² Ello entra por otra parte en tensión con los Estados en el ejercicio de su soberanía tributaria⁶⁷³ que encuentran en dichas actividades un escenario de recaudación de ingresos tributarios. De tal forma pues, los Estados se ven enfrentados a una especie de dicotomía.⁶⁷⁴

Por añadidura, la falta de coordinación administrativa puede generar unas situaciones propicias para la fuga de capitales y por ende una disminución en la capacidad que tienen los países de recaudar, fenómeno del que no están exentos ni los países desarrollados ni los que están en desarrollo.

Además de los Estados y las personas privadas, existen también otros actores como las organizaciones o entes del derecho internacional que procuran gestar espacios de armonización,

controlling for the VAT collection at every stage of the production chain while country A has a poor VAT system. In country B, the monitoring system between intermediary producers and the frequent controls allow to limit the incentive to avoid the VAT. In country A, the risk to be controlled is quasi nonexistent and intermediary producers avoid the VAT to push their sales. The price of the final goods (ready to be sold to the final consumer) is equal to 1 in country A and equal to 1+VAT in country B. If the goods of country A are illegally imported, the seller may thus increase substantially its profits. There may thus exist incentives to import goods illegally (without paying VAT on imports) from country A to country B impacting the effectiveness of the tax system in country B. This is related to the contagion effect discussed earlier in respect with corruption and compliance.”

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 45

⁶⁷² Los cuales además de contar con la potencialidad de desplazar los recursos generados en un territorio específico a otras latitudes como por ejemplo de un país extranjero a sus países de origen, además de pretender alcanzar mercados prósperos, primordialmente buscan un ambiente fiscal que les brinde la seguridad jurídica y económica que les permita maximizar sus utilidades, reducir sus costos de operatividad, mantener la estabilidad, conservar un estándar o ranking, y alcanzar una proyección y posicionamiento a nivel global.

⁶⁷³ Para esta noción, véase *infra* Capítulo V, Título II, 1.1.

⁶⁷⁴ En efecto, por una parte, buscan generar condiciones óptimas para incentivar la inversión extranjera en su territorio, así como la movilización de sus recursos internos, y a la vez lograr una recaudación acorde y proporcional con los activos materiales que producen aquellas personas que se ubican en su territorio. Por otra parte, deben evitar tomar medidas que puedan ser aprovechadas por estas personas morales y físicas para llevar a cabo prácticas que desembocan en evasión fiscal.

cooperación, coordinación y colaboración, para fortalecer la recaudación fiscal.⁶⁷⁵ Por ello, la cooperación fiscal internacional está coordinada en diversas estructuras internacionales.⁶⁷⁶

En resumen, podemos decir que la cooperación fiscal puede tener tres niveles. Primeramente, tenemos la cooperación que pretende definir reglas globales administradas por una organización fiscal global. Luego, existe un nivel de cooperación que es destinada a establecer reglas intergubernamentales o multilaterales. Finalmente, en el nivel más bajo, encontraremos las reglas que los actores se dan a sí mismos.⁶⁷⁷

⁶⁷⁵ Debemos empezar por señalar que todas las disposiciones convencionales resultan siendo en la mayor de las veces, instrumentos que se enmarcan en la lógica del *soft law*, es decir, cuya vinculatoriedad depende de la voluntad de los Estados de cumplir los lineamientos, no teniendo un carácter vinculante directo más allá de las buenas relaciones diplomáticas y del principio de buena fe.

⁶⁷⁶ La mayoría siendo las siguientes:

“6. The World Bank and the IMF work with 183 countries on a global basis and are

the main providers of bilateral technical assistance in tax policy and administration issues. They are the pre-eminent repositories of expertise in respect of these issues in developing countries. In addition, the concerns that underlie the call for new international co-operation relate directly to their operational mandates. Clearly, the efficiency of their work would be enhanced by deeper co-operation with other interested organizations. This would allow for the exploitation of synergies between them in respect of working methods and expertise and help avoid duplication of effort.

7. The Committee on Fiscal Affairs of the OECD has a key role in the formulation and pursuit of the international tax policy agenda. Its model tax convention and transfer pricing guidelines are especially influential. While it represents the views of only 30 developed countries, it holds around 60 events a year, primarily on a multilateral and regional basis, which enhance the dialogue with economies outside of the OECD area on such key policy and administrative issues as tax treaties, transfer pricing, international tax avoidance, electronic commerce and exchange of information. Although it has extensive contacts with non-OECD countries and considerable awareness of developing country issues through its non-member programs, the OECD does not represent the views of developing countries.

8. The UN Ad Hoc Group of Experts on International Co-operation in Tax Matters focuses on international tax issues and meets on a bi-annual basis. The group comprises about 20 representatives of both developing and developed countries and has particular expertise on tax treaty relations between developed and developing countries. The experts, who attend meetings in their personal capacity, are not all serving government officials.

9. A number of regional development banks and other organizations are also active in the tax area. In particular, the Committee of International Organizations on Tax Administration (CIOTA) is a recently formed umbrella group composed of a number of regional and international tax organizations (including the Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), the Commonwealth Association of Tax Administrations (CATA), the Intra-European Organization of Tax Administrations (IOTA), the Centre de Rencontre et d’Etudes des Dirigents des Administrations Fiscales (CREDAF) and the OECD). CIOTA covers more than 140 countries, its primary function being to promote greater coherence in the work programs of the participating tax organizations.”

IMF, OECD, WORLD BANK, *op.cit.*, 2.6-2.9

⁶⁷⁷ DEBLOCK C., RIOUX M., “L’impossible coopération fiscale internationale” in *Ethique publique* vol. 10 n° 1, 2008, 9

1.2. Cooperación y recaudación fiscal internacional

La recaudación fiscal de los recursos domésticos es la base del desarrollo, tanto a nivel social como económico.⁶⁷⁸ Tomar medidas enérgicas contra la evasión fiscal es entonces una prioridad en muchos gobiernos, especialmente en las economías en desarrollo.⁶⁷⁹

La UE igualmente subrayó la importancia de la recaudación fiscal, caracterizándola como la piedra angular de un sistema tributario eficiente e igualitaria.⁶⁸⁰

Por tanto, la internacionalización de la economía provoca que las agencias tributarias se enfrenten más y más a la limitación de sus poderes ejecutivos en la materia. De ahí procede que la cooperación fiscal internacional en materia administrativa, en la determinación del impuesto, pero también en su aplicación, se vuelve crucial.⁶⁸¹

En otro apartado de este trabajo hemos manifestado que la evasión fiscal internacional es un fenómeno que representa una problemática afectando el recaudo tributario de los Estados.⁶⁸²

A los países desarrollados, que tiene un sistema financiero sólido y mayores niveles de industria, este fenómeno no les afecta tanto. Pero, representa un detrimento a la movilización

⁶⁷⁸ Véase *supra* Capítulo I, Título II, 2.

⁶⁷⁹ LI J., WANG X., WU Y., *op.cit.*, 384

Según el Consejo Económico y Social (ECOSOC), una mayor cooperación internacional en materia tributaria permite que los países en desarrollo aumenten sus recursos nacionales para financiar su desarrollo.

UNITED NATIONS, ECOSOC: la coopération internationale en matière fiscale doit permettre aux pays en développement de dégager plus de ressources propres, au service de leur croissance, ECOSOC/6506, 2012

⁶⁸⁰ ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, *op.cit.*, 234

⁶⁸¹ REKENHOF, Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten: Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers Brussel, 2011, 11

⁶⁸² Véase *supra* Título I.

de recursos domésticos⁶⁸³ en especial para los países en desarrollo,⁶⁸⁴ el cual se traduce en pérdidas multimillonarias⁶⁸⁵ e impide el desarrollo.

En ese sentido, las problemáticas globales requieren también medidas globales que procuren contener la reducción de forma fraudulenta de los tributos.

Por tanto, las leyes tributarias nacionales no gozan de la capacidad de surtir efectos en otros territorios y tampoco se “puede acudir directamente a los Tribunales de otros Estados para reclamar su ejecución directa [...], con independencia de la relevancia tributaria que se otorgue a hechos económicos acaecidos fuera de dicho territorio”.⁶⁸⁶

Igualmente, el hecho de que un mismo hecho imponible pueda llegar a inmiscuir a dos administraciones tributarias distintas genera sobre ellas conflicto de intereses.⁶⁸⁷ En consecuencia, el límite del recaudo resulta ser la igualdad de soberanía en materia de derecho internacional que tienen los Estados,⁶⁸⁸ la imposibilidad de poder ejercer su derecho fuera de

⁶⁸³ “Disponer, sin embargo, de un sistema fiscal con esas características constituye un elemento fundamental para que los países más pobres puedan movilizar de forma más plena sus recursos domésticos y reducir su dependencia de la ayuda internacional. Por ello, para corregir los elementos distorsionadores de ese nuevo entorno más competitivo y diáfano, es importante reforzar la cooperación entre los países en materia fiscal y trabajar de forma más consistente por configurar un orden económico internacional sometido a reglas, que evite los espacios de opacidad y las lagunas normativas.”

ALONSO J. A., *op.cit.*, 23

⁶⁸⁴ ALONSO J. A., *ibid.*, 24

⁶⁸⁵ TAX JUSTICE NETWORK, *op.cit.*, 14

⁶⁸⁶ GARCÍA PRATS F. A., “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria” in *Crónica Tributaria* n° 101, Universitat de València, 2001, 92

⁶⁸⁷ Cualquier intento de recaudar impuestos a través de otro país pudiendo ser considerado como una violación del territorio del otro país.

JESTIN K., *Harmful Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*, 2008, 3

Véase también *infra* Capítulo V, Título II, 1.2.

⁶⁸⁸ La finalidad primordial de la cooperación fiscal internacional es articular los ordenamientos jurídicos para lograr ejecutar aquellas obligaciones tributarias pendientes en otras latitudes, lo cual implica traspasar esa barrera de la soberanía, cuando las leyes tributarias nacionales no gozan de la capacidad surtir efectos en otros territorios.

VIRTO AGUILAR A. D., *La Asistencia internacional en la recaudación tributaria*, Reus Editorial, 2020, 20

las fronteras so pena de generarse un ilícito internacional,⁶⁸⁹ y la ausencia creciente de la materialidad de sus fronteras.⁶⁹⁰

La pregunta que surge entonces es si existe un deber objetivo de colaboración internacional en materia de recaudo o un principio que logre vincular a los Estados al respecto.⁶⁹¹ La respuesta según la doctrina internacional es que el reconocimiento mutuo de los Estados los obliga⁶⁹² a cooperar en la ejecución de la prerrogativa tributaria.⁶⁹³

Por otra parte, y con relación a la materialización de los objetivos en esta materia,⁶⁹⁴ es importante señalar que:

Pese a que la mejor solución sería adoptar acuerdos – ya sea de carácter bilateral o multilateral- dedicados por entero a la asistencia mutua, una solución más realista podría limitarse a la inclusión de un precepto opcional sobre asistencia mutua en materia de recaudación, en el Convenio Modelo o su comentario, de alcance global o limitado a la obtención indebida de beneficios fiscales. En la actualidad, diecinueve Estados miembros de la OCDE tienen cláusulas

⁶⁸⁹ LÓPEZ ESPADAFOR C. M., *op.cit.*, 26

“The efforts by one country to enforce its law on public issues within the territory of another may “constitute an extraterritorial intrusion.”

JOHNSON A. R., NIRENSTEIN L., WELLS S. E., “Reciprocal Enforcement of Tax Claims Through Tax Treaties” *in* The Tax Lawyer vol. 33 n°. 2, 1979, 470

⁶⁹⁰ AVI-YONAH R., XU H., *op.cit.*, 12

⁶⁹¹ VIRTO AGUILAR A. D., *op.cit.*, 20

⁶⁹² Por tanto, algunos gobiernos no ven el valor añadido de la intensa cooperación fiscal multilateral y tratan de gestionar la mayoría de sus propios problemas fiscales de forma unilateral y bilateral.

LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 158

⁶⁹³ Para MICHELI, “el reconocimiento de la soberanía de los Estados que forman parte de la comunidad determina la necesidad, para todos los otros Estados pertenecientes a la comunidad misma, de respetar el ejercicio de la actividad de imperio de todo otro Estado, sin con esto tener que aceptar la eficacia imperativa del concreto acto administrativo extranjero.”

MICHELI G. A., Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali, Diritto e Pratica Tributaria, Parte I, 1965, 220 *citado en* LÓPEZ ESPADAFOR C. M., *op.cit.*, 274

⁶⁹⁴ Instrumentos internacionales destinados a favorecer la justa recaudación de impuestos, los controles fiscales simultáneos constituyen una materialización de la cooperación horizontal entre administraciones fiscales de los Estados. Se trata, en efecto, del control de las actividades locales de un sujeto pasivo por la administración del Estado de realización de estas operaciones a petición de la administración de otro Estado en el que dicho sujeto pasivo también opera. Como instrumento de cooperación, el control fiscal simultáneo se basa en la coordinación estratégica de los Estados participantes en las investigaciones fiscales. Así, y mediante la realización simultánea en varios países de las verificaciones, el control tiene por objeto reforzar mutuamente la observancia de las leyes fiscales nacionales y luchar contra la evasión fiscal (así como el fraude).

HERBAIN C. A., *op.cit.*, 127

*de asistencia mutua en materia de recaudación global en alguno de sus convenios de doble imposición; podría analizarse la experiencia acumulada por los Estados más activos y, en la medida de lo posible, apuntar a procedimientos estandarizados.*⁶⁹⁵

De lo anteriormente expuesto se desprende una posibilidad jurídica clara de asistencia y cooperación internacional en materia de recaudación, tal que podamos hablar de una especie de recaudación fiscal internacional.⁶⁹⁶

En conclusión, para ser eficaz y al mismo tiempo disuasorio, la lucha contra la evasión debe desembocar en la recuperación de las sumas eludidas. Así pues, el cobro ofensivo de las deudas debe considerarse parte integrante de la acción de control fiscal.⁶⁹⁷ Para lograrlo, el intercambio efectivo de información es primordial y esencial.⁶⁹⁸

Además, una nueva visión holística de la cooperación fiscal debe emerger, tomando en cuenta el comercio internacional e incluyendo aspectos no solamente económicos, sino también cultural, éticos y ambiental.⁶⁹⁹

Por tanto, debemos señalar que los esfuerzos en materia de cooperación internacional se ven truncados por un fenómeno que resulta siendo el mayor obstáculo para el desarrollo armónico de la cooperación y recaudación fiscal internacional, el cual no es otro que las jurisdicciones no cooperativas, también conocidas como “paraísos fiscales”.

⁶⁹⁵ VIRTO AGUILAR A. D., *op.cit.*, 42

⁶⁹⁶ VIRTO AGUILAR A. D., *ibid.*, 28

⁶⁹⁷ REPUBLIQUE FRANCAISE, *op.cit.*, 10

⁶⁹⁸ DICKINSON B., *op.cit.*, 126

Para la relación entre recaudación fiscal y el intercambio automático de información, véase ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, *op.cit.*, 243-245.

⁶⁹⁹ A este efecto, véase la propuesta de nuevo acuerdo sobre la cooperación fiscal internacional: ANDRÉS AUCEJO E., AKAMBA M., NICOLI M., OWENS J., “General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance: A Proposal” *in Review of International & European Economic Law* vol. 1 n° 1, febrero de 2022, 5-22

1.3. Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales

Cuando se habla de paraísos fiscales, se refiere a una de las tantas denominaciones⁷⁰⁰ que reciben ciertos grupos de jurisdicciones cuyas políticas internacionales en materia fiscal tiende a estimular, coadyuvar, reproducir, propiciar o fomentar maniobras fraudulentas en materia fiscal por parte de las personas morales o físicas.⁷⁰¹

Del mismo modo, a pesar de que no existe una definición en estricto sentido, podemos hablar de jurisdicciones cuyas políticas gubernamentales internacionales asumen una estrategia para atraer la inversión y el capital extranjero, la cual consiste en generar condiciones óptimas para que aquellos que decidan trasladar sus recursos tengan la certeza de que su capital estará sometido a tasas de tributación excesivamente bajas o nulas en comparación con las que tendrían en su jurisdicción de origen.⁷⁰²

Un paraíso fiscal puede ser también “cualquier país que tenga una tasa de impuestos baja o nula sobre todos o determinadas categorías de ingresos, y ofreciendo un cierto nivel de secreto bancario o comercial”.⁷⁰³ Significa que encontramos allí jurisdicciones donde “individuos y corporaciones trasladan sus beneficios para evitar pagar impuestos pues son lugares que manifiestan las características de ordenamiento fiscal débil y la opacidad de un sistema financiero”⁷⁰⁴

⁷⁰⁰ De hecho, hay autores que prefieren recurrir a denominaciones alternativas, como, por ejemplo, “centros financieros internacionales”, “jurisdicciones de información secreta” o “jurisdicciones no cooperativas”. Cada una de estas denominaciones apunta a alguno de los rasgos que caracterizan a este tipo de plazas.

ALONSO J. A., *op.cit.*, 23

⁷⁰¹ MINESCU C., “Tax Havens in Contemporary Tax System” in *Int'l Conf. Educ. & Creativity for Knowledge-Based*, 2014, 111

⁷⁰² Según otra definición, la pieza central de un paraíso fiscal es que sus leyes pueden utilizarse para evitar las leyes o regulaciones fiscales de otras jurisdicciones.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2011, 868

⁷⁰³ IRS, *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers: An Overview*, report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy) / submitted by Richard A. Gordon , 1981, 14

⁷⁰⁴ Siendo así, podemos señalar que la literatura ha identificado varias jurisdicciones que pueden ser catalogados como paraísos fiscales o países no cooperantes, por salirse de la lógica y de las dinámicas de la cooperación fiscal internacional. Tenemos así por ejemplo el caso de Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belice, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernsey, Hong Kong, Islas Cook, Isla de Man, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes (EE.UU.), Jersey, Liberia, Liechtenstein,

Es preciso insistir que los paraísos fiscales representan una problemática muy seria para la cooperación fiscal internacional y para la recaudación fiscal internacional en la medida que merman las bases imponibles de los Estados y a la vez crean espacios de impunidad para la recaudación,⁷⁰⁵ así como ambientes propicios para la evasión fiscal,⁷⁰⁶ la ocultación de activos, la propagación de actividades económicas ilícitas⁷⁰⁷ y el blanqueo de capitales.⁷⁰⁸

En consonancia con lo anteriormente enunciado, resulta imperioso señalar que la existencia de paraísos fiscales genera un desequilibrio en materia tributaria en dos sentidos.⁷⁰⁹

Maldivas, Mónaco, Montserrat, Nauru Niue Panamá Qatar, Samoa, San Cristóbal y Nevis, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles, Tonga, Turcos y Caicos, Vanuatu.

LIZZARDY G., “Paraísos fiscales: progresos o sólo promesas”, BBC Mundo, Reino Unido, noviembre de 2010

⁷⁰⁵ Con un sistema bancario que permite mantener en secreto el inversionista y el monto de la inversión. De allí reciben como denominación también “jurisdicciones no cooperantes”.

⁷⁰⁶ La evasión fiscal es sólo una de las dimensiones del problema que plantea la existencia de paraísos fiscales. Hay otros dos igualmente importantes. En primer lugar, está la canalización de capitales vinculados a actividades delictivas, principalmente el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo. El FMI estima que el blanqueo de dinero representa entre el 2 y el 5 por ciento del PIB mundial, lo que daría cifras astronómicas que oscilarían entre 640.000 y 1.600.000 millones de dólares. También se considera que los paraísos fiscales son un factor de inestabilidad financiera, debido, entre otras cosas, a su escasa reglamentación financiera, el secreto de las actividades financieras y el volumen de capital que se transige a través de ellos. La comunidad internacional está tratando de controlar estos problemas en el marco del Grupo de Acción Financiera (GAFI) en el primer caso y del Foro de Estabilidad Financiera (FSF) en el segundo.

DEBLOCK C., RIOUX M., *op.cit.*, nota 9

⁷⁰⁷ Empresas multinacionales, evasores de impuestos criminales y lavadores de dinero, utilizan los países paraísos fiscales para lograr su objetivo de asegurarse de que la riqueza robada se ponga más allá de la mirada del recaudador de impuestos. Las empresas multinacionales utilizan estructura corporativa que involucra capas de entidades de paraíso fiscal y cuentas para disfrazar o alterar el carácter de sus ingresos.

MUGARURA N., “Can “harmonization” antidote tax avoidance and other financial crimes globally” *in* Journal of Financial Crime vol. 25 n° 1, 2018, 189

⁷⁰⁸ ALONSO J. A., *op.cit.*, 23

⁷⁰⁹ Mientras algunos países sigan proporcionar refugios fiscales a los contribuyentes, la OCDE puede ganar la batalla, pero perderá la guerra, lo que resulta en la necesidad de una solución alternativa. Así pues, en un mundo financiero competitivo, algunos países siempre estarán dispuestos a recibir billones de dólares para lograr inversiones en su infraestructura.

AVI-YONAH R., XU H., *op.cit.*, 14

Véase sobre este tema DHAMMIKA D., HINES J.R., “Which Countries Become Tax Havens?” *in* Journal of Public Economics, vol. 93, issue 9-10, 2009

En primer lugar, fomenta una competencia fiscal perjudicial obligando a los Estados⁷¹⁰ a reducir el monto de su tributación⁷¹¹ a efectos de llamar la inversión extranjera, lo que genera una distorsión en los flujos financieros e inversiones productivas provocando una localización ineficiente de los recursos, socavando la integridad y la equidad de las estructuras fiscales.⁷¹²

Por otra parte, los inversionistas que desplazan su capital a paraísos fiscales se benefician de los servicios públicos de sus países de origen, pero no aportan, retribuyen o contribuyen a la generación de estos,⁷¹³ siendo denominados como *free riders*.⁷¹⁴

Ahora bien, respecto de los daños potenciales o efectos negativos que pueden causar los paraísos fiscales se describen las siguientes:

- a) *Distorsión de los flujos financieros y de inversión;*
- b) *Perjuicios a la integridad y justicia de los regímenes tributarios;*
- c) *Desincentivo al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes;*
- d) *Ajustes en el nivel y estructura deseados de impuestos y gasto público;*
- e) *Cambios indeseados de parte de la carga impositiva hacia bases menos móviles tales como la propiedad raíz, el mercado laboral o el consumo; y*
- f) *Incremento de los costos administrativos y de cumplimiento para los contribuyentes y autoridades tributarias.*⁷¹⁵

En cuanto a las cifras, notamos que, según el TJN:

⁷¹⁰ “The willingness to create tax havens deliberately continues to impede efforts by developing countries to expand their tax base and reduce reliance on ODA”

TERKPER S., CHOUDHURY H, *op.cit.*, 35

⁷¹¹ Los países en desarrollo, como Ghana, utilizan incentivos fiscales como las exoneraciones fiscales, los créditos fiscales o las desgravaciones a la inversión para atraer inversiones. Un estudio en Ghana estima que la pérdida de ingresos a través de estas medidas es de alrededor del 4% del PIB. Los incentivos fiscales son comunes, pero hay dudas sobre su eficacia; las empresas existentes pueden abusar de los incentivos mediante una reorganización nominal, como ocurrió en el sector de la minería del oro en Ghana.

TERKPER S., CHOUDHURY H, *op.cit.*, 34

⁷¹² MARULANDA OTALVARO H., HEREDIA RODRÍGUEZ L., Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n° 15/2015, 9

⁷¹³ Una disminución en la recaudación fiscal de los Estados merma la capacidad de estos de realizar inversión social, mejorar la infraestructura, y brindar servicios públicos, misma problemática que se agudiza en los países en desarrollo.

MARULANDA OTALVARO H., HEREDIA RODRÍGUEZ L., *ibidem*

⁷¹⁴ ARAYA MAGGI C. A., “Iniciativas internacionales de monitoreo sobre paraísos fiscales” *in* Revista Chilena de Derecho vol. 29, 2002, 486

⁷¹⁵ ARAYA MAGGI C.A., *Ibidem*

*El mundo pierde más de 427 mil millones de dólares en impuestos al año a causa del abuso fiscal internacional. De los 427 mil millones, 245 mil se pierden debido a que las empresas multinacionales transfieren sus ganancias a paraísos fiscales a fin de ocultar las ganancias que obtuvieron realmente en los países en los que operan y, por tanto, pagan menos impuestos de los que deberían. Los 182 mil millones de dólares restantes se pierden debido a que las personas adineradas ocultan activos e ingresos no declarados en el extranjero, fuera del alcance de la ley.*⁷¹⁶

Por tanto, es importante puntualizar que en ámbito internacional se han proyectado diversas propuestas con miras a hacer frente a las problemáticas que derivan de la falta de cooperación de los países que son catalogados como paraísos fiscales y sobre todo del uso que las personas le dan a este tipo de jurisdicciones.⁷¹⁷

Fundamentalmente, fueron dos las organizaciones internacionales que se preocuparon del tema: la OCDE⁷¹⁸ y la UE.⁷¹⁹ Cada una de ellas propusieron una lista de países no cooperativos. La UE propuso una lista de jurisdicciones no cooperativa, regularmente actualizada⁷²⁰ mientras la OCDE desde 2009 considera que ninguna jurisdicción es no cooperativa.⁷²¹

Para concluir, podemos decir que la cooperación fiscal internacional está influida negativamente por la presencia de jurisdicciones no cooperativas, es decir paraísos fiscales, que

⁷¹⁶ TAX JUSTICE NETWORK, *op.cit.*, 5

⁷¹⁷ En ese sentido la OCDE por ejemplo promovió el proyecto BECS, y se han propuesto una cantidad considerable de organizaciones, acuerdos y tratados que en sí mismo no resultan ser vinculantes para aquellos estados que no los suscriban. Lo mismo se ha intentado desde el G20, la ONU, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), el G7 e incluso el Fondo Monetario Internacional. Y en ese sentido, la respuesta o única forma de hacer frente a dicha problemática se encuentra en la armonización fiscal, la asunción de medidas correctivas administrativas y penales, y el control político de aquellas jurisdicciones.

⁷¹⁸ Véase MARCELINO J., “The Role of OECD on International Administrative Cooperation and Governances in Tax Matters” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 61-76

⁷¹⁹ Véase sobre este tema LIPS W., COBHAM A., *Paradise lost :Who will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?*, 27 de noviembre de 2017; ARMSTRONG H., READ R., “Western European micro-states and EU autonomous regions: the advantages of size and sovereignty” in *World Development*, 23(7), 1995, 1229-1245; VLCEK W., “Money laundering prevention and small state development: insights from the case of the Bahamas” in *Commonwealth & Comparative Politics* 48:3, 2010, 373-391; HABERLY D., “Offshore and the Political and Legal Geography of Finance” in *Electronic Journal* 1, 2020; JACKSON J. K., *The OECD Initiatives on Tax Heaven*, CRS Report for Congress, 2010; HAVAGNEUX C., “Pour en finir avec les paradis fiscaux et l’opacité fiscale” in *Constructif* 2018/3 n° 51, 2018, 11-15 ; GONZÁLEZ DE FRUTOS U., “The UE and the OECD Contend for Global Tax Governance” in MARTÍN JIMÉNEZ A. J., *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2019, 95-124.

⁷²⁰ CONSEIL DE L’UNION EUROPEENNE, *Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l’UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, 24 de febrero de 2022, 5724/22 FISC 22 ECOFIN 66 + COR1

⁷²¹ OECD, *List of Unco-operative Tax Havens*

incurren en opacidad y falta de cooperación.⁷²² Eso afecta trascendentalmente el desarrollo sustentable de los Estados,⁷²³ en especial de los que están en desarrollo.⁷²⁴ En esa medida, los paraísos fiscales deben ser asimilados como retos que deben ser abordados⁷²⁵ en esferas de cooperación entre Estados, si la intención real de quienes participan⁷²⁶ es promover y alcanzar el desarrollo sustentable.⁷²⁷

Por tanto, varios países, con un vasto sector financiero, que aplican el secreto, la opacidad y tasación nula, tienen un interés directo en mantener el *statu quo*. Este grupo no solo incluye

⁷²² Se trata, en suma, de crear espacios jurídicos o administrativos que no persiguen la actuación efectiva de la función promocional de carácter general económico, sino la inmunidad fiscal de los que se acogen. La atracción de renta o riqueza extranjera a cambio de su virtual inmunidad tributaria u opacidad. Esto puede conseguirse por nula o mínima imposición o a través de la protección de la información obtenida ante el otro u otros Estados perjudicados. El acto de competencia es lesivo puesto que provoca o es susceptible de provocar un daño al interés fiscal, al interés a la recaudación fiscal, de otros Estados en forma incorrecta e inamistosa.

⁷²³ El progreso socioeconómico de los Estados y su desarrollo sustentable han sido temas imprescindibles de la agenda internacional en el marco de la cooperación frente a la lucha contra la pobreza y la desigualdad, trabajando en la consolidación de relaciones internacionales estatales en términos generales.

UNITED NATIONS, Rome Declaration on Harmonization, 2003

Véase también *supra* Introducción, Planteamiento.

⁷²⁴ Puesto que ellos no tienen la capacidad de negociación suficiente para forzar a los paraísos fiscales a cooperar, intercambiar información y ser transparentes

PE, *op.cit.*, 2013, cons P.

⁷²⁵ Según el periódico The Guardian, África pierde más de 50.000 millones de dólares (£ 33 mil millones) cada año en salidas financieras ilícitas a medida que los gobiernos y las empresas multinacionales participan en esquemas fraudulentos destinados a evitar el pago de impuestos. Además, la investigación llevada a cabo en la Unión Africana (UA) en 2001 encontró que las transferencias ilegales desde los países africanos se han triplicado desde 2001, cuando se desviaron 20.000 millones de dólares a servicios financieros extraterritoriales. Se estima por fin que la elusión fiscal por parte de las corporaciones cuesta a los países pobres 160 mil millones de dólares al año, casi el doble de lo que reciben en ayuda internacional.

MUGARURA N., *op.cit.*, 195

⁷²⁶ Muchos estudiosos han argumentado que el crecimiento de los paraísos fiscales en las últimas décadas se debió a que los Estados no podían o no querían construir un régimen internacional que afectara su autonomía sobre los asuntos fiscales (Palan 2003; Rixen 2011; Sharman 2006).

TUCKER N.T., HEARSON M., “An Unacceptable Surrender of Fiscal Sovereignty”: The Neoliberal Turn to International Tax Arbitration, Cambridge University Press, 2021, 2

⁷²⁷ Varios factores internos facilitan la evasión y fraude de impuestos en los países en desarrollo. Las lagunas en las reglamentaciones fiscales permiten a los contribuyentes evitar impuestos legalmente. Las autoridades tributarias a menudo carecen de capacidad para evaluar los impuestos adeudados con precisión y tienen dificultades para determinar los beneficios imponibles de las empresas. Así pues, a menudo no pueden utilizar los programas de asistencia mutua previstos en diversos tratados fiscales y acuerdos de inversión para obtener información sobre las actividades extraterritoriales de sus ciudadanos o empresas.

TERKPER S., CHOUDHURY H, *op.cit.*, 35

ciertas economías insulares pequeñas, sino también países como EE. UU., Rusia y el Reino Unido.⁷²⁸

1.4. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria

Fundado en 2001 con el motivo de instituir un marco multilateral en el que avanzar en materia de transparencia y de intercambio de información puede ser realizado tanto por miembros de la OCDE como por fuera de la OCDE.⁷²⁹ Actualmente tiene 163 miembros y se ha convertido a partir del año 2010 en el primero lugar mundial para combatir el fraude tributario.⁷³⁰ Además, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales⁷³¹ es el principal organismo internacional que trabaja para implementar estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información. Desde que el G20 declaró el fin del secreto bancario en 2009, la comunidad internacional ha logrado grandes éxitos en la lucha contra la evasión fiscal internacional. A través del Foro Global, los países han implementado estándares sólidos que han alcanzado un nivel sin precedentes de transparencia fiscal.⁷³²

En el mapa siguiente, podemos ver que el Foro Global abarca casi la totalidad de la jurisdicciones del mundo.⁷³³

⁷²⁸ LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 159

Véase también *infra* Anexo 24.

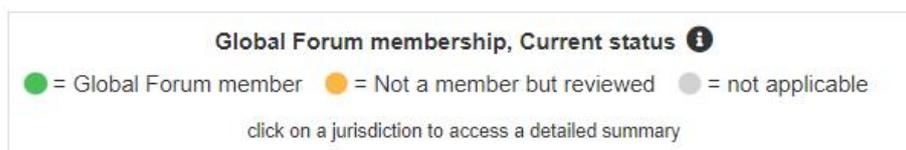
⁷²⁹ ROSENBLOOM D. H., NOKED N., HELAL M. S., “The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum” in FLORIDA TAX REVIEW Volume 15 Number 2, 2014, 63

⁷³⁰ PORTER T., RUBIO VEGA V., “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” in HALE T., HELD D., Handbook of Transnational Governance : Institutions & Innovations, Polity, 2011, 61

⁷³¹ En adelante el “Foro Global”.

⁷³² SAINT AMANS P., Les progrès récents en matière de coopération dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale internationale, Rapport moral sur l’argent dans le monde, Association d’Economie Financière, 2014, 223-235

⁷³³ Compare your country: Tax co-operation



2. Tax Compliance

2.1. Concepto

Teniendo en cuenta la importancia que representa para cualquier Estado el ingreso fiscal, el cumplimiento en materia de tributación y las adecuadas prácticas de acatamiento de las obligaciones tributarias son fundamentales.⁷³⁴ En ese sentido, el *Tax Compliance* o cumplimiento fiscal, tiene como finalidad prevenir el incumplimiento jurídico y tributario de

⁷³⁴ La necesidad de cumplir con los impuestos es ahora aún más elevada puesto que la importancia del cumplimiento tributario ha aumentado drásticamente con la crisis de la deuda soberana en el entorno económico mundial.

KORUTARO NKUNDABANYANGA S., MVURA P., NYAMUYONJO D., OPISO J., NAKABUYE Z., *op.cit.*, 2017, 932

las empresas que pretendan consolidar relaciones jurídicas seguras, y con ello evitar que en ejercicio de sus actividades económicas puedan derivarse costos o sanciones.⁷³⁵

Por ejemplo, el FATCA, adoptado por los Estados Unidos el 18 de marzo de 2010, obliga, desde el 1 de julio de 2014, a las instituciones financieras extranjeras comunicar una serie de datos sobre sus clientes estadounidenses al IRS.⁷³⁶ Este acto ha producido un verdadero cataclismo sobre el intercambio internacional de información fiscal, hasta el punto de que el CRS adoptado por la OCDE en 2014 y transpuesto por la Unión Europea constituye una copia y pega del texto estadounidense.⁷³⁷

Por tanto, el cumplimiento fiscal es un concepto más antiguo.⁷³⁸ Desde hace un tiempo existe por ejemplo una obligación de declaración de los pagos hechos de más de 100.000€ a los paraísos fiscales,⁷³⁹ acondicionando su deducibilidad al carácter sincero de la(s) operación(es).

740

⁷³⁵ PAREJA GARCIA B., “El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos mundiales” *in* Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, n°12, 2018, 153

Véase también ALM J., “Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behaviour” *in* CESifo Forum, Vol. 13, Iss. 2, 2012, 33-40; GLAZEBROOK S., “Tax as an instrument of social policy” *in* Victoria University of Wellington Law Review, 52(4), 2021, 785-812

⁷³⁶ “These automatic exchange of information (AEOI) regimes put a spotlight on one form of tax evasion: holding reportable financial assets in compliant financial institutions (FIs) in jurisdictions that implement FATCA and CRS. For example, a Canadian tax resident who holds a bank account in Switzerland will be reported to the Canadian tax authority. Many tax evaders, especially those who were not aware of FATCA and CRS when they became effective, were caught in the AEOI headlights.”

NOKED N., “Tax evasion and incomplete tax transparency” *in* Laws, 7(3), 2018, 1

⁷³⁷ La norma FACTA condujo a la firma de una serie de Acuerdos Intergubernamentales entre EE. UU. y otros 115 países, que dieron lugar a los desarrollos por parte de la OCDE de estándares comunes de información, (CRS) y al Multilateral Agreement on Administrative Assistance in Tax Matters (MAATM), que ha sido adoptado por más de 80 países.

Véase sobre este tema TELLO C.P., MALHERBE J., *op.cit.*, 326; AVI-YONAH, SAVIR G., IGAs vs. MAATM: Has Tax Bilateralism Outlived Its Usefulness? University of Michigan Public Law Research Paper n°. 384, 8 febrero de 2014; RICHARD H.J., “Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and its Potential Future” *in* Villanova Law Review, vol. 57, n° 3, 1 de diciembre de 2011; AVI-YONAH R., XU H., *op.cit.*, 1-2

⁷³⁸ De cierta manera, podríamos opinar que la declaración de renta en sí es una forma de cumplimiento fiscal.

⁷³⁹ CIR 92, art 198§1, al. 1, 10°

⁷⁴⁰ “La déclaration à l’impôt des sociétés pour l’exercice d’imposition 2021” *in* Le Fiscologue n° 1711, 27 de agosto de 2021, 10

Al hablar de cumplimiento fiscal, podemos abordar dicho término en dos sentidos. En primer lugar y de forma general, el término representa la sujeción a la ley tributaria por parte del contribuyente y a la administración ante la que debe tributar.⁷⁴¹

En segundo lugar, y de manera más específica, el cumplimiento fiscal resulta ser un concepto que está siendo empleado en el ámbito corporativo.⁷⁴² Este principio puede ser definido como un sistema de controles internos y externos, de frenos y contrapesos, que garantiza que las empresas rindan cuentas a las partes interesadas y que el desarrollo de sus negocios se hará de una manera socialmente responsable.⁷⁴³ En virtud de ello, los efectos de la relación de las corporaciones con la sociedad determinan el cauce de su futuro.⁷⁴⁴

En otras palabras, la empresa no resulta ser un asunto de mera liberalidad y sujeción a la norma del Estado de jurisdicción, sino, y más allá de eso, debe interiorizar y comprender el papel y la responsabilidad social que tiene como contribuyente. La empresa se vuelve un actor

⁷⁴¹ En ese sentido, el estudio del cumplimiento fiscal apunta a conocer el grado de acatamiento de las directrices tributarias y por ende de la contribución. De tal forma que su enfoque es de carácter administrativo y se encuentra encaminado principalmente a conocer el grado de cumplimiento y en especial los factores que determinan la asunción voluntaria de las obligaciones tributarias, así como los incentivos que pueden ser tomados.

⁷⁴² El cual se encuentra transversalmente ligado al principio de responsabilidad social corporativa, y así mismo guarda relación estrecha con el concepto de *Corporate Governance*.

Véase *infra* Anexo 21.

⁷⁴³ SOLOMON, J., *Corporate governance and accountability* (4th ed.), John Wiley & Sons, 2013, 6

Más concretamente, el cumplimiento voluntario fiscal significa un compromiso que implica medidas de autorregulación tales como las auditorías internas con el fin de mejorar la capacidad de organización y la sujeción a las obligaciones de carácter legal. Lo anterior debe desarrollarse en dos escenarios que se complementan entre sí, esto es inspeccionar y controlar, por un lado, ello en el ámbito de adopción voluntaria de medidas, y por el otro lado, de manera subsidiaria, la ejecución forzosa de las mismas y como último recurso, la disuasión punitiva a través de sanciones que sirvan de elementos de coacción y cohesión.

DE LEÓN BERINI A., “Capítulo 3: Autorregulación Empresarial, Ordenamiento Jurídico y Derecho Penal. Pasado Presente Futuro de los Límites Jurídico-Penales al libre mercado y a la Libertad de la Empresa” *in* TRIGÁS RODRÍGUEZ J. J., *Criminalidad de empresa y Compliance: Prevención y reacciones corporativas*, Atelier Libros Jurídicos, 2013, 101

⁷⁴⁴ Entendiendo que esa responsabilidad no se limita a la sociedad actual sino también por ejemplo a las futuras generaciones y al medio ambiente.

colaborando con la administración, pasando de un modelo conflictivo a colaborativo.⁷⁴⁵ Así pues, el control fiscal no suele ser sólo vertical sino también horizontal.⁷⁴⁶

En ese sentido los principios orientadores del cumplimiento fiscal son los de la buena administración, la celeridad, el establecimiento de relaciones de confianza⁷⁴⁷ entre el ente tributario y la empresa, y finalmente el fortalecimiento de la economía.

Frente al primero se puede decir que se trata de la evitación de obstáculos que impidan el desarrollo de la actividad económica, por la anulación de las incertidumbres que pueda generar para una empresa las consecuencias de incumplir las obligaciones tributarias.⁷⁴⁸ En ese sentido, el objeto es evitar las infracciones administrativas y los delitos de carácter tributario.⁷⁴⁹

Tratándose de la celeridad, cabe dar una solución efectiva y eficiente en la mayor brevedad posible, lo cual implica establecer prioridades entre las obligaciones pendientes y la naturaleza de la actividad empresarial.⁷⁵⁰

⁷⁴⁵ WAUTERS K., “De introductie van ‘Cooperative Compliance’ in België: tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren...” in t.f.r. 549-550, noviembre de 2018, 894

⁷⁴⁶ WAUTERS K., *ibid.*, 895

⁷⁴⁷ “Recent research has increasingly stressed the importance of building trust in order to strengthen “tax morale” and encourage tax compliance. Tax morale is generally defined as capturing “nonpecuniary motivations for tax compliance”⁸⁰ – that is, all the factors other than enforcement and facilitation that may drive levels of tax compliance. Some of these factors can be thought of as capturing individual values, ethics and attitudes, which vary across individuals and are relatively unrelated to, and “unconditional” on, government performance. Other factors are more “conditional” on the extent to which taxpayers trust governments – the extent to which taxpayers believe that they are treated fairly, that tax systems are equitable, that they receive services in return and that governments are broadly accountable. Improvements in trust thus stand to improve these more conditional aspects of tax morale, and thus contribute to enhanced tax compliance.”

PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., Innovations in Tax Compliance : Conceptual Framework. Policy Research Working Paper, n° 9032. World Bank, Washington, DC, 2019, 23

⁷⁴⁸ Se adiciona también el hecho de facilitar las operaciones de la administración. En su caso, se reconoce un cambio de rol de la administración tributaria como proveedora de servicios y de información que debería hacer el cumplimiento lo más fácil posible. Aquí el contribuyente incumplido no es un delincuente sino un cliente con quien debe ser amigable y evitar poner obstáculos para el cumplimiento.

⁷⁴⁹ PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., *op.cit.*, 23

⁷⁵⁰ PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., *ibid.*, 154

Además, el fortalecimiento de la confianza⁷⁵¹ se opera en dos vías, una interna y otra externa.⁷⁵²

De ahí, se tiene por sentado que el cumplimiento voluntario resulta ser fundamental para la administración en el sentido de que implica una reducción en los costos de auditoría e investigación, sin hablar de los costos administrativos y judiciales desempeñados para la recaudación y la aplicación de las sanciones del incumplimiento.⁷⁵³

Se considera entonces que el cumplimiento tributario individual se basa sobre el presupuesto que los actores económicos deciden cumplir teniendo en cuenta la posibilidad existente de que se detecte el incumplimiento y el alcance de las sanciones correspondientes.⁷⁵⁴ Si bien es cierto que anteriormente era la coercitividad el factor determinante respecto del cumplimiento, con posterioridad a 1972 se empezó a teorizar de forma más enfática si efectivamente este es el factor o no que determina el cumplimiento fiscal.⁷⁵⁵

Es de anotar por fin que en los últimos años se ha producido un aumento considerable de asunción de código de conductas por parte de empresas, en especial aquellas que operan de forma transfronteriza y multinacionales.⁷⁵⁶

2.2. Teorías del Tax Compliance

Teóricamente hablando han sido diversas las escuelas que han estudiado el cumplimiento fiscal por parte del contribuyente.⁷⁵⁷

⁷⁵¹ Respecto al tema de la confianza, implica un cambio de paradigma frente a la desconfianza en materia pública que antecedió a la consolidación de relaciones de cumplimiento fiscal en donde se evidencia la intención de la empresa de contribuir a la sustentabilidad de la administración y por ende en el gasto público.

PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., *ibidem*

⁷⁵² La interna implica enfocar la actividad organizativa con miras a la obtención de beneficios y la segunda en la confianza que se genera en los colaboradores y clientes y por ende también en la reputación empresarial.

⁷⁵³ PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., *op.cit.*, 154

⁷⁵⁴ PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., *ibid.*, 16

⁷⁵⁵ MANHIRE J. T., "Tax Compliance as a Wicked System" *in Florida Tax Review* 18, n° 6, 2016, 243

⁷⁵⁶ Sobre todo, con la idea de mejorar su reputación en incluso evitar ser responsables penalmente por la comisión de algún delito.

⁷⁵⁷ "Desde el punto de vista de los paradigmas de la investigación contable, se tiene inicialmente dos posturas: 1) una surgida en la década de los años 60 del siglo XX denominada investigación normativa que, a su vez, tiene dos vertientes: una corriente deductivista, investigación a priori sobre la base de postulados; y una versión semántica cuya verdad de sus proposiciones se sustentan en juicios de valor y que pone énfasis en el deber ser (Mattessich, 1957, 1972, 1995; Pillicelli, 1969); y 2) surgida en los años 70 y 80 que enfatiza la contrastación de hipótesis con

En ese sentido, existen un número considerable de teorías que reflejan el estado actual de la cuestión.⁷⁵⁸

referentes empíricos preferentemente cuantitativos (Chambers, 1966; Goldberg, 1971; Hendricksen, 1992). Posteriormente, por la influencia de Kuhn (1984) y Belkaoui (1996) surgieron otros paradigmas: 1) el antropológico-inductivo estudios de las prácticas contables, basados en teorías de costo históricos y empleando técnicas empíricas (Paton y Littleton, 1940); 2) el del beneficio verdadero/deductivo, uso del razonamiento lógico normativo en, por ejemplo, el análisis del ajuste por inflación (Moonitz, 1962); 3) Utilidad y métodos de decisión refiriéndose al valor de la información para la toma de decisiones (Sterling, 1970); 4) utilidad decisión/comportamiento agregado del mercado, estudia el impacto del mercado en las variables contables (Gonedes, 1972); 5) Utilidad-decisión/decisión de mercado y usuario individual, respuesta del individuo ante cambios en las variables contables (Birnberg y Nath, 1967); 6) información económica, empleo de la teoría económica de la elección racional, la teoría de la decisión estadística, es la contabilidad en la relación costo beneficio en un marco de racionalidad económica neoclásica (Crandal, 1969).”

URDANETA A., DELGADO R., YANEZ M., QUIJIE B., CEDEÑO W., “El cumplimiento tributario y su impacto en el entorno macroeconómico de la competitividad empresarial en Ecuador” in Revista Espacios vol. 41 (40) art.11, 2020, 144

⁷⁵⁸ “El modelo tradicional de cumplimiento fiscal de Allingham y Sandmo (1972) hace hincapié en que la amenaza de penalizaciones y auditorías hace que la gente pague sus impuestos. Sin embargo, el cumplimiento se ha reexaminado a la luz de la teoría psicológica (Schein, 1965; Rousseau y McLean Parks, 1993). La teoría de la motivación (Motivation Crowding Theory) combina las teorías psicológicas con el modelo económico estándar al estipular una interacción sistemática entre la motivación extrínseca y la intrínseca para analizar las decisiones de los contribuyentes (Feld y Frey, 2007) Esta teoría afirma que las señales autoritarias merman la disposición de los causantes a contribuir con la autoridad, debido a que su motivación intrínseca para cooperar disminuye cuando perciben que la autoridad no confía en ellos. La imposición de una supervisión más estricta y mayores penalizaciones por incumplimiento puede afectar negativamente las motivaciones intrínsecas del contribuyente, debido a que deja entrever que las autoridades no confían en los contribuyentes. Además, los incentivos extrínsecos, como las recompensas monetarias, pueden inhibir la motivación intrínseca de los individuos para cumplir si éstos los perciben como autoritario.”

SOUR L., GUTIÉRREZ ANDRADE M., “Los incentivos extrínsecos y el cumplimiento fiscal” in El Trimestre Económico, 78(312), 2011, 843

Respecto de las teorías del cumplimiento, recaen sobre diferentes conceptos como la racionalidad,⁷⁵⁹ la irracionalidad,⁷⁶⁰ la moralidad y las normas sociales y culturales.⁷⁶¹

Respecto del cumplimiento propiamente, se supone entonces que resulta ser una estrategia voluntaria mediante la cual se deposita confianza en el contribuyente quien por sí mismo declara sus impuestos. La opinión prevaleciente en la actualidad es que la confianza es buena, pero el control es mejor. En este aspecto, combatir la evasión fiscal consiste en imponer auditorías y multas lo suficientemente graves como para incentivar racionalmente⁷⁶² a los ciudadanos para contribuir honestamente a su parte.⁷⁶³

Por consiguiente, el gobierno gasta la cantidad mínima necesaria en la aplicación de auditorías y maximiza el nivel de cumplimiento voluntario tributario.⁷⁶⁴

⁷⁵⁹ En esta hipótesis, los ciudadanos son reacios a pagar su parte, queriendo, en lugar de contribuir voluntariamente a los bienes comunes, maximizar su propio beneficio y mantener su ingreso bruto, mientras se benefician de los servicios públicos. De acuerdo con el enfoque económico neoclásico, los contribuyentes son motivados por motivos de maximización de ganancias, comparando racionalmente las opciones posibles y eligiendo la opción que promete la mayor ganancia esperada.

KIRCHLER E., KOGLER C., KOGLER S., “Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference Current Directions” *in Psychological Science*, vol. 23, n° 2, abril de 2014, 87

⁷⁶⁰ “Los autores encuadrados en la escuela de pensamiento conocida como Economía del comportamiento o conductual (Thaler, Kahneman, Tversky, Ariely, Sunstein...), nutrida por las enseñanzas de la Psicología, han demostrado empíricamente que el modo en el que tomamos nuestras decisiones con trascendencia económica — y la implantación de un plan de cumplimiento normativo lo es — no obedece tanto a análisis estrictamente racionales, como a componentes emocionales derivados de «heurísticos» (atajos mentales) y «sesgos» (desviaciones cognitivas) como la aversión a la pérdida, o el gregarismo”.

ROZAS J-A., *op.cit.*, 9

⁷⁶¹ URDANETA A., DELGADO R., YANEZ M., QUIJIE B., CEDEÑO W., *op.cit.*, 143

⁷⁶² Por ejemplo, la directiva 2018/822 del 25 de mayo de 2018 preve una multa para la no declaración de construcciones jurídicas transfronterizo de planificación fiscal. En caso de no cumplimiento, En la Región valona, la multa asciende a 2500€ por la primera infracción y 5000€ si tiene una intención fraudulente.

“Obligation de déclarer les planifications fiscales : l'échelle des amendes” *in Le Fiscologue* n° 1716, 1 de octubre de 2021, 15

⁷⁶³ KIRCHLER E., KOGLER C., KOGLER S., *op.cit.*, 87

⁷⁶⁴ Y así tener mayor retorno en la inversión.

Existen otras teorías que no abordaremos en detalle cómo la teoría de la disuasión,⁷⁶⁵ conductista⁷⁶⁶ y la teoría del juego.⁷⁶⁷

En todo caso lo más importante es entender los costos sociales del incumplimiento fiscal. Representan de hecho un problema de equidad, una mayor carga financiera para aquellos que sí cumplen y una reducción en el ingreso impositivo que posteriormente enmendara la inversión social y el gasto público.⁷⁶⁸

Es importante recalcar también que dichas teorías resultan ser insuficientes en el marco de la era digital. De hecho, se considera que la disponibilidad de información y la capacidad de manejarla constituyen razones sólidas para creer que las nuevas tecnologías, en especial las criptodivisas y las transacciones digitales, crean un ambiente propicio al no cumplimiento.⁷⁶⁹

⁷⁶⁵ Respecto de la teoría de la disuasión, se puede decir que la misma resultó ser esencialmente una apuesta con lo cual el contribuyente desea maximizar su utilidad teniendo en cuenta que existe una probabilidad de ser requerido por no cumplir. Sin embargo, esta teoría se cuestionó en la medida en que sus efectos tienen un alto grado indeterminación frente a las acciones intencionales del individuo, pues, no existe forma de corroborar que las auditorías que de facto se llevan a cabo tienen capacidad de influenciar en el contribuyente y más si se tiene en cuenta la limitación que tiene el estado de poder auditar a todo el grueso de la población contribuyente. Sin embargo, es muy indeterminado y complicado conocer si después de auditar se aumenta el recaudo o disminuye.

MANHIRE J. T., *op.cit.*, 250

⁷⁶⁶ Respecto de la teoría conductista, se considera que la falencia de la teoría de la disuasión recae en el hecho de que objetivamente las personas perciben mal las medidas racionalmente objetivas cuando toman decisiones aparte de que se tiene un modelo de comportamiento estratégico y de incentivos estratégicos con un tipo ideal de contribuyente que no siempre coincide con la realidad. Aquí según los teóricos en especial Posner, se considera que resulta fundamental entender que más allá por ejemplo de las normas sociales en relación con el incumplimiento, el asunto del cumplimiento recae en los señalamientos que los demás hagan de la persona, esto es la percepción que los demás tengan del contribuyente frente a la sujeción a las normas tributarias y su cumplimiento, en el marco del juzgamiento por parte de los demás.

MANHIRE J. T., *op.cit.*, 252

⁷⁶⁷ Esta teoría indica que la administración y su rigor durante el control, y no la frecuencia de estos son determinantes. En esta medida el juego es que solo el contribuyente sabe cuánto tiene que pagar realmente en impuestos y solo el Estado sabe cuánto sólidas son sus auditorías, dejando la sociedad civil aparte. En todo caso, la teoría no considera el tema simplemente estructural como la teoría de la disuasión o del comportamiento, sino como un tema dinámico frente a las experiencias en la interacción entre autoridades tributarias y contribuyentes y entre ellos, así como decisiones previas de la administración frente a otros contribuyentes.

MANHIRE J. T., *op.cit.*, 257

⁷⁶⁸ MANHIRE J. T., *ibid.*, 245

⁷⁶⁹ Existen tesis bastante pesimistas sobre el hecho de que la regulación siempre corre detrás de los cambios tecnológicos. Sin embargo, la tecnología también puede ser capaz de establecer nuevas herramientas fiscales y de mejorar las capacidades de análisis tecnológico y de recopilación de información para poder hacer frente a la evasión fiscal por estos medios. Esto requiere reformas de las leyes aplicables a la *blockchain*, a transacciones

Por el otro lado, la literatura reciente se ha centrado en el papel de la información en la reducción de la optimización fiscal⁷⁷⁰ y en el impacto de la tecnología de la información para mejorar el cumplimiento del impuesto de sociedades.⁷⁷¹

Por añadidura, economistas y expertos legales han reconocido desde hace tiempo que los Estados necesitaban informaciones sobre las transacciones de los contribuyentes para determinar si sus informes son honestos.⁷⁷² En ese sentido, la información de jurisdicciones terceras es una herramienta importante para promover el cumplimiento de la ley tributaria.⁷⁷³

Podemos ver que la presentación de información sustancialmente completa por un Estado tercero implica un cumplimiento casi tan voluntario por parte del contribuyente individual como si este Estado hubiera retenido impuestos y los hubiera ingresado directamente al gobierno del contribuyente.⁷⁷⁴ El cumplimiento fiscal tiene pues un lazo directo con la brecha

digitales transfronterizas y al uso de la tecnología como medio para obligar a los contribuyentes a cumplir con las normas tributarias.

ALM J., BEEBE J., KIRSCH M.S., MARIAN O., SOLED J.A., “New Technologies and the Evolution of Tax Compliance” in *Virginia Tax Review* 39, n° 3, 2020, 355

⁷⁷⁰ Véase SLEMROD J., UR REHMAN O., WASEEM M., Pecuniary and Non-pecuniary Motivations.

for Tax Compliance: Evidence from Pakistan, NBER Working Paper, n° 25623, 2019; SLEMROD J., COLLINS B., HOOPES J., RECK D., SEBASTIANI M., “Does credit-card information reporting improve small-business tax compliance?” in *Journal of Public Economics*, vol. 149, issue C, 2017, 149

⁷⁷¹ Véase LI J., WANG X., WU Y., *op.cit.*, 384.

⁷⁷² Mientras que el relleno automático de declaraciones de impuestos por los datos de ingresos es ahora común en la mayoría de los sistemas de impuesto sobre la renta, la falta de datos de terceros debilita notoria e importantemente el sistema tributario.

Véase WARREN N., “E-Filing and Compliance Risk: Evidence from Australian personal income tax deductions” in *Australian Tax Forum*, vol. 31, n°3, 2016.

⁷⁷³ Una buena capacidad de intercambiar, solicitar, pedir y recibir informaciones en el ámbito internacional es pues crucial.

⁷⁷⁴ Además, cuando sólo se reporta alguna información sobre el pago, en lugar de la mayoría o toda la información necesaria para informar sobre impuestos, la tasa de cumplimiento disminuye (de un estimado del 95 por ciento de los dólares debido a un estimado del 83 por ciento). Las personas tienen una tasa de cumplimiento estimada mucho más baja (45%) con respecto a los recibos no sujetos a la presentación de información, como el efectivo recibido de una pequeña empresa.

Véase *infra* Anexo 24.

fiscal,⁷⁷⁵ en el sentido que cuanto más auditorías se llevan a cabo, menos importante es la evasión y el fraude fiscal.⁷⁷⁶

3. Buena gobernanza en materia fiscal

3.1. Definición

Recapitulando lo anteriormente expuesto es imperioso insistir que el desarrollo armónico de los Estados, las empresas, la sociedad y de la economía global depende en gran medida de entablar relaciones diplomáticas y comerciales en el marco de un derecho tributario internacional coherente, armónico, transparente, cooperativo, progresivo, equitativo⁷⁷⁷ y sobre todo justo.⁷⁷⁸

En tal sentido, la buena gobernanza en materia tributaria⁷⁷⁹ surge como un concepto que pertenece a la teoría de administración pública⁷⁸⁰ que compromete el papel de los Estados a

⁷⁷⁵ También, la medida de brecha fiscal de SANSING mostró que es más frecuente que haya una brecha fiscal causada por empresas multinacionales teniendo presencia en los paraísos fiscales por entes afiliados que en las que no lo tienen.

Véase SANSING H., SANSING E., SANSING R., “Corporate tax avoidance: data truncation and loss firms” in *Review of Accounting Studies*, 23 (3), septiembre de 2018, 1042–1070.

⁷⁷⁶ HOOPEES J. L., MESCALL D., PITTMAN J. A., “Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance” in *The Accounting Review* 87(5), 2012: 1603-1639

Véase sobre la probabilidad de auditoría en los EE. UU *infra* Anexo 8.

⁷⁷⁷ Desde el siglo pasado, la doctrina busca otros instrumentos de actuación y delimitación normativa internacional, tales como principios generales, normas generales o costumbres internacionales aplicables al derecho internacional tributario.

LÓPEZ ESPADAFOR C. M., *op.cit.*, 259

⁷⁷⁸ En tal sentido la Comisión Europea señaló que: “(...) el Parlamento Europeo ha solicitado reiteradamente que la UE actúe para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa y la planificación fiscal agresiva, y combatir los paraísos fiscales, a fin de lograr una fiscalidad más justa y eficaz, y reducir el riesgo de blanqueo de capitales. La agenda de la fiscalidad justa será todavía más importante en los meses y años venideros, mientras la UE trabaja para recuperarse de las consecuencias de la crisis causada por la COVID-19 y para acelerar las transiciones verde y digital. Será crucial para obtener ingresos públicos estables, fomentar un entorno empresarial sano y la inversión en servicios públicos, corregir los fallos de mercado y emitir las señales de precios adecuadas para promover un consumo sostenible, lo que ayudará a allanar el camino para lograr una recuperación rápida y sostenible en toda la UE y más allá de sus fronteras, como se señala en la reciente Comunicación de la Comisión «El momento de Europa: reparar los daños y preparar el futuro para la próxima generación».

CE, Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras, 2020, COM/2020/313 final, 1

⁷⁷⁹ Para indicadores de buena gobernanza, véase *infra* Anexo 25.

⁷⁸⁰ “En los últimos veinticinco años del siglo pasado, el concepto de la administración pública cambió de la administración burocratizada y jerárquica constituida por un gobierno fragmentado e individualizado, con pobres

nivel internacional en la búsqueda de soluciones a los problemas como la evasión y el fraude fiscal, el blanqueo de capitales, la opacidad, la falta de cooperación y el secreto bancario,⁷⁸¹ los cuales resultan siendo una antítesis a los fines que señalamos en el párrafo inmediatamente anterior.

Para tales efectos, internacionalmente hablando⁷⁸² se han unificado esfuerzos desde diversas organizaciones internacionales en especial desde la UE, la OCDE y el G20⁷⁸³ para concretizar y positivizar los principios que deben orientar este concepto de buena gobernanza en la lucha contra el fraude fiscal,⁷⁸⁴ tales como la responsabilidad social corporativa, el desarrollo sostenible, la competencia tributaria correcta, la transparencia, confianza, y cooperación tributaria.⁷⁸⁵

relaciones con la ciudadanía y con sus propios componentes, a la gestión; es decir, de la gerencia a la gobernanza, convirtiéndose este último en el paradigma de la gestión pública para el siglo XXI.”

LÓPEZ ARZOLA A. N., “Un Nuevo Paradigma Para la Gestión Judicial en Puerto Rico: Gobernanza, Transparencia y Rendición de Cuentas” *in* Revista Jurídica UPR vol. 85, 2016, 941

⁷⁸¹ Incluyendo allí también la financiación del terrorismo, la criminalidad organizada y la corrupción tanto privada como pública.

CHOWDHURY N., SKARSTEDT C.E., *The principle of good governance Draft Working Paper, CISDL Recent Developments in International Law Related to Sustainable Development Series*, Oxford, 2005, 7

⁷⁸² Según GINER MARTÍNEZ: “El reconocimiento implícito de que las medidas nacionales no son suficientes para resolver totalmente los problemas de erosión fiscal ha reforzado la idea de que es necesario cooperar a escala comunitaria y en este sentido la buena gobernanza fiscal ha supuesto adoptar medidas en los siguientes ámbitos: intercambio de información en el marco de la cooperación administrativa, competencia fiscal perniciosa y ayudas de Estado de carácter fiscal y transparencia¹. Además, tal y como se ha dicho, la buena gobernanza en el ámbito fiscal no sólo constituye un instrumento fundamental.”

GINER MARTÍNEZ L. A., “Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la unión europea” *in* GARCÍA PRATS F. A., *op.cit.*, 2014, 280

⁷⁸³ En tal sentido, podemos decir que el Informe BEPS y sus cláusulas antiabuso resultan ser esfuerzos encaminados a alcanzar estos efectos.

⁷⁸⁴ GARCÍA PRATS F. A., *op.cit.*, 2014, 276

⁷⁸⁵ WEISS, S. “Transparency as an element of good governance in the practice of the EU and the WTO: Overview and Comparison” *in* Fordham International Law Journal, vol. 30, 5, 2006, 1550

En tal sentido es dable afirmar que la buena gobernanza en materia fiscal tiene su fundamento en la construcción de principios específicos que deben ser articulados para alcanzar el objetivo anteriormente enunciado.⁷⁸⁶

Por ejemplo, en el Derecho comunitario los esfuerzos se enfocan en combatir la competencia fiscal perniciosa desde el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.⁷⁸⁷

Esto se acompaña de medidas como la elaboración exhaustiva por parte de la UE de países y territorios no cooperadores,⁷⁸⁸ en donde se analizan componentes como la transparencia fiscal, la fiscalidad justa y la aplicación de normas mínimas del Informe BEPS.⁷⁸⁹ En caso de jurisdicción deficiente al respecto, se le solicita atenerse a estos principios mínimos, a propiciar una rendición de cuentas y apuntar también a incluir o estandarizar en acuerdos internacionales suscritos con dichos países una cláusula de buena gobernanza.⁷⁹⁰

Además, se trata de fortalecer la asociación y la cooperación internacional, en especial el acompañamiento a los países en desarrollo con ayuda de la OCDE, ONU, el FMI y otras

⁷⁸⁶ El cual no es otro que evitar la erosión de la base imponible en los Estados y prevenir las conductas delictivas de carácter internacional, lo cual resulta ser un compromiso tanto para las administraciones como para los administrados.

⁷⁸⁷ UE, Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal - Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas - Fiscalidad del ahorro

⁷⁸⁸ Desde que se estableció la lista de la UE, se han desarrollado medidas contra los países o territorios incluidos en ella, en dos aspectos. En primer lugar, la UE adoptó disposiciones más estrictas en la legislación clave de la UE en materia de financiación para evitar que los fondos de la UE se inviertan indirectamente o se canalicen a través de los países y territorios incluidos en la lista de la UE. Asimismo, los Estados miembros han acordado aplicar de forma coordinada medidas defensivas contra los países y territorios incluidos en la lista de la UE. Las medidas vinculadas a la lista de la UE deben revisarse periódicamente a fin de garantizar que sean lo más disuasorias y eficaces posible.

⁷⁸⁹ En materia de transparencia, el G20 de Londres en 2009 marcó un punto de inflexión, ya que la crisis financiera puso de manifiesto la necesidad de luchar contra la opacidad de los paraísos fiscales, propiciando las estrategias de fraude y, por consiguiente, la voluntad de la comunidad internacional de actuar concretamente en esta esfera. La creación de una lista de paraísos fiscales y la presión internacional, que refleja una creciente intolerancia de la opinión pública a la evasión fiscal frente a la revelación de sucesivos escándalos, han obligado a muchos Estados y territorios a firmar acuerdos de intercambio de información con otros Estados o a adherirse a la convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en cuestiones de tributación.

PERRAUD G., “Une gouvernance fiscale mondiale ?” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2021/1, 2021, 74

⁷⁹⁰ En el caso de que un tercer país se niegue a aceptar dicha cláusula, o insista en cambiarla en la medida en que ya no cumpla el propósito previsto, la Comisión y los Estados miembros deben considerar la respuesta adecuada. Dichos países podrían ser analizados mediante la inclusión en la lista de la UE.

organizaciones para coordinar esfuerzos de asistencia y apoyo e integrarlos al marco fiscal internacional.⁷⁹¹

Así pues, el papel de la buena gobernanza no puede excluirse del debate sobre la movilización de recursos y del desarrollo. Ello ha sido la piedra angular de la mayoría de los éxitos de los países desarrollados y nunca se insistirá lo suficiente en su importancia para promover la movilización de recursos en los países en desarrollo.⁷⁹²

En estas condiciones, la buena gobernanza fiscal tiene una doble función: por un lado, permite luchar contra varios tipos de fraude, incluyendo en particular la evasión fiscal internacional hacia terceros países, y también contribuye a la ayuda al desarrollo⁷⁹³ de Estados terceros,⁷⁹⁴ al organizar su promoción entre ellos.⁷⁹⁵

En efecto, según la UE, el concepto de gobernanza fiscal se concretiza en la lucha coordinada de los Estados miembros contra el fraude y la evasión fiscal, por medio de la transparencia la cooperación fiscal administrativa, la asistencia mutua en materia tributaria y otra acciones fiscales coordinadas.⁷⁹⁶

⁷⁹¹ Los países en desarrollo se ven mucho más afectados por los problemas de fraude y evasión fiscales. Así, es probable que se beneficien de los esfuerzos a escala internacional dirigidos a establecer normas internacionales más estrictas pretendiendo reducir la planificación fiscal agresiva en todo el mundo.

⁷⁹² OYINLOLA M.A., ADEDEJI A.A., BOLARINWA M.O., OLABISI N., “Governance, domestic resource mobilization, and inclusive growth in sub-Saharan Africa” *in* Economics Analysis and Policy 65, 2020, 69

⁷⁹³ El concepto de ayuda al desarrollo puede ser definido como:

“Official development assistance is defined as all transactions with less-developed countries which are administered by government development assistance agencies or where funds are channeled through institutions considered as executive agents for government development assistance and welfare programs. Contributions by state and local governments for these purposes shall also be included.”

SCOTT S., The accidental birth of “official development assistance”, OECD Development Co-Operation Working Paper n° 24, 2015, 14

⁷⁹⁴ MAITROT DE LA MOTTE. A. , *op.cit.*, 2016, 709

⁷⁹⁵ Véase sobre el tema CE, “Fiscalité et développement – Coopérer avec les pays en développement afin d’encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal”, 21 avril 2010, COM (2010)163. –ou PE, Résolution du 8 mars 2011 sur la fiscalité et le développement – coopérer avec les pays en développement afin d’encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, P7 TA(2011)0082.

DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 356

⁷⁹⁶ Para una concepción amplia sobre la gobernanza fiscal internacional véase ANDRÉS AUCEJO E., “The Global Tax Model: Building Modernized Tax Systems towards on International Tax Cooperation and Global Tax Governance: Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 & Addis Ababa

De un punto más global, podemos decir que el concepto de gobernanza tributaria incluye tanto políticas tributaria públicas, interna como internacionales, así como políticas fiscales publicas regulando las relaciones entre los Estados, los contribuyentes e intermediarios, y también estándares con respeto a la responsabilidad social de las empresas.⁷⁹⁷

3.2. El Estado como agente de la competencia fiscal perjudicial

Al contrario del concepto de buena gobernanza en materia fiscal donde el Estado juega un papel positivo para la movilización de recursos domésticos, el mismo Estado puede también involucrarse en la competencia tributaria pernicioso y pues ocasionar pérdidas fiscales a los demás Estados.⁷⁹⁸

En efecto, la competencia fiscal, si puede ser perfectamente sana y lógica, también puede volverse perjudicial o lesiva.⁷⁹⁹ En materia fiscal, se destaca que el Estado mismo puede ser visto como un agente que propicia el fraude y la evasión fiscal.⁸⁰⁰

Los Estados dentro del marco de su soberanía⁸⁰¹ pueden en determinada instancia modificar su legislación tributaria con miras a ser más llamativos a nivel internacional.⁸⁰² De tal forma, el

Action Agendas)” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 127

⁷⁹⁷ ANDRÉS AUCEJO E., *ibid.*, 131

⁷⁹⁸ Véase *infra* Anexo 20.

⁷⁹⁹ Los aspectos considerados para calificar la competencia como lesiva son, entre otros, si las ventajas se otorgan solo a no residentes o solo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes; si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional; si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado que ofrece las ventajas fiscales.

⁸⁰⁰ Para los paraísos fiscales, por ejemplo, la soberanía estatal como principio de derecho internacional es vista como un justificante para proteger inversionistas extranjeros y patrocinar la fuga de capitales, e incluso ser un fortín para el blanqueo de capitales.

GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 50

⁸⁰¹ Una jurisdicción puede convertirse en un paraíso fiscal por las prácticas de la administración fiscal, aunque no tiene las dos características principales de ello; es decir una tasa nominal baja y una confidencialidad otorgada por practica administrativa opaca. Tomando el caso de Luxemburgo, no parece a primer vista un paraíso fiscal. Por lo tanto, este Estado permitió a los contribuyentes eludir sus obligaciones fiscales con la ayuda de resoluciones fiscales, mediante acuerdos vinculantes, pero no publicados, sin revisar los datos de los contribuyentes y sin pedir información a los contribuyentes cuando era evidente que faltaba información.

MARIAN O. *op.cit.*, 2-3

⁸⁰² Y así ofrecer ventajas tributarias a sus nacionales o a los extranjeros que resulten siendo desequilibradas o inequitativas, sobrepasando los límites que tienen otros estados con una menor estabilidad financiera y económica

hecho de querer atraer capital extranjero o propiciar que el capital interno no se traslade a otros países⁸⁰³ se encuentra marcado por las dinámicas del mercado y dinamizado por la globalización.⁸⁰⁴ Entonces, el interés de obtener el mejor beneficio, en especial en materia tributaria, puede desestabilizar el equilibrio económico mundial y afectar la base imponible de los países.⁸⁰⁵

En otras palabras, lo que se pretende es generar beneficios tributarios sobre aquellos factores que más fácilmente fluctúan o se mueven internacionalmente hablando; por el contrario, los países resultan grabando aquellos factores que menos se mueven, como por ejemplo el trabajo,⁸⁰⁶ lo que según expertos no solo afecta la capacidad de recaudar, sino que también genera problemas sobre la distribución de las cargas tributarias.⁸⁰⁷

De la misma manera, el Estado se convierte en un agente de la evasión fiscal internacional al patrocinar prácticas lesivas para los demás Estados, impidiéndolos conocer información relevante que puede llegar a imposición en su territorio, y permitiendo la ocultación y exención de impuesto en el país de origen.⁸⁰⁸

y así captando o siendo un foco de recepción de capital que podría ser localizado en otros países, siendo igualmente útil para los otros estados y afectando los ingresos que estos podrían recibir tributariamente hablando.

⁸⁰³ Asimismo, debe incluirse la promoción preferencial de los residentes a través de los beneficios fiscales que les permiten el acceso subvencionado a los mercados externos. No solo es pernicioso atraer a los de afuera; sino, incentivar la actividad de los de dentro, ayudándoles a que se procuren beneficios que sin la asistencia del propio Estado no conseguirían.

⁸⁰⁴ TANZI V., *op.cit.*, 2017, 156

⁸⁰⁵ La competencia fiscal, que es llevada a cabo por Estados plenamente conscientes de la volatilidad y rápida fluctuación de ciertos activos, resulta ser, por lo tanto, una causa para el desarrollo de políticas y mecanismos de autoprotección por parte de los Estados para evitar la fuga de capitales y, en consecuencia, por el contrario, fomentar la inversión extranjera.

TANZI V., *ibidem*

⁸⁰⁶ “Esto, a su vez, ha tendido a dar como resultado un cambio de los impuestos sobre el capital a los impuestos sobre el trabajo a medida que los países luchan por preservar sus ingresos, lo que, tal vez, ha tenido el efecto de empeorar la situación de desempleo al aumentar el costo de la mano de obra”

MUGARURA N., *op.cit.*, 188

⁸⁰⁷ ALONSO J. A., *op.cit.*, 22

⁸⁰⁸ A esto se suma por ejemplo el hecho de que a nivel interno las mismas bases impositivas se encuentran mermadas reduciendo la capacidad institucional de perseguir y controlar el fraude fiscal, máxime si se parte de que los pocos contribuyentes que soportan el esfuerzo fiscal o contribuyen de forma desproporcionada o reducida. A eso se suma la informalidad que resulta ser difícil de grabar directamente reduciendo significativamente la base

Así pues, si partimos de la idea de que los ingresos fiscales representan el principal flujo de caja que tienen los Estados para desarrollarse,⁸⁰⁹ no hay que olvidar que la búsqueda de inversión extranjera puede ser también una fuente importante de recursos.

Como se menciona más adelante,⁸¹⁰ la UE ha recientemente tratado la evasión fiscal a través del enfoque jurídico de la teoría de las ayudas estatales.⁸¹¹ Estas ayudas no son prohibidas en principio⁸¹² pero deben ser aprobadas previamente por la Comisión Europea.⁸¹³

Según la doctrina y jurisprudencia comunitaria pues, un acuerdo fiscal entre un Estado miembro de la UE y una empresa multinacional demasiado favorable para ella es, de hecho, una ayuda estatal prohibida, es decir una subvención nacional ilegal.⁸¹⁴

impositiva. A eso sumado a la cultura de la evasión fiscal inmersa en varios países además de los que están en desarrollo, minan significativamente la recuperación fiscal.

GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 50

⁸⁰⁹ Véase *supra* Capítulo I, Título II.

⁸¹⁰ Véase *infra* Capítulo IV, Título I, 3.4.2.

⁸¹¹ Véase por ejemplo TJUE, sentencia de 24 de septiembre de 2019 en el asunto T-755/15 y T-759/15 Fiat Chrysler finance Europe contra Commission, ECLI:EU:T:2019:670 ; COMMISSION EUROPÉENNE, “Aide d’État : l’Irlande a accordé pour 13 milliards d’euros d’avantages fiscaux illégaux à Apple”, communiqué de presse du 30 août 2016 ; EP, Tax Challenges in the Digital Economy : Study, PE 579.002, 2016, 119

⁸¹² La ayuda estatal, en un sentido amplio, comprende cualquier tipo o clase de beneficios fiscales concedidos específica o selectivamente a agentes económicos mediante sacrificios financieros públicos representando ventajas que pueden distorsionar la competencia y el comercio.

⁸¹³ Si un Estado miembro ofreciera dicha ayuda estatal y posteriormente se descubriera que es contraria al Tratado de la UE (debido a las distorsiones causadas en el mercado de la UE), el Estado miembro podría tener que recuperar la ayuda de la empresa en cuestión. Hasta hace poco, las normas sobre ayudas estatales no se habían utilizado para tratar de resolver el problema europeo y mundial de la elusión del Impuesto de sociedades. Margarethe Vestager, Comisaria de Competencia europea (su mandato acabara en 2024), hizo hincapié en la convergencia entre el Impuesto de sociedades y el derecho de la competencia y fue creativa al aplicar el concepto de ayuda estatal a los regímenes fiscales especiales que implican la concesión de ayudas de la UE que distorsionan el mercado. La Comisión Europea, por ejemplo, determinó que Irlanda violó las normas de ayuda estatal de la UE en sus acuerdos con Apple.

DILLON S., *op.cit.*, 2017, 315-316

⁸¹⁴ DILLON S., *ibid.*, 318

Véase también *infra* Capítulo IV, Título I, 3.2.

3.3. La coherencia de un sistema tributario como prueba de buena gobernanza fiscal

El hecho que una competencia perniciosa pueda ser llevada a cabo por territorios que manejan impuestos bajos o nulos⁸¹⁵ no obsta que se suman también problemas relacionados con la debilidad o ineficiencia de sistemas fiscales, a menudo en países en desarrollo,⁸¹⁶ plagados de corrupción y de malas políticas impositivas.⁸¹⁷

Así pues, al contrario, tenemos que aún más un sistema fiscal es coherente, aún más será virtuoso.⁸¹⁸ Respecto a la coherencia de un sistema tributario, se puede decir que se logra por la adopción de los estándares fiscales al nivel internacional,⁸¹⁹ la articulación de esfuerzos en materia de recaudación y una coordinación sobre las malas prácticas tributarias.⁸²⁰

Sobre lo cual existe un interrogante es por qué, en países como los de la OCDE, la coherencia es más frecuente, de lo que se deriva que el control de información y la retención de impuesto pueden mejorar drásticamente. Se ha planteado primeramente que la calidad institucional

⁸¹⁵ MUGARURA N., *op.cit.*, 189

⁸¹⁶ Varios países en desarrollo y en transición que ahora utilizan vehementemente los incentivos fiscales para atraer capital extranjero se encuentran, en el actual contexto de desigualdad, a desfavor de acuerdos multilaterales contra la competencia fiscal - al igual que se oponen a normas laborales o ambientales vinculantes, a menudo concebidos como nuevos dispositivos proteccionistas del Norte. Debido a las relaciones de poder desiguales, también están lejos de estar seguros de que se logrará una igualdad de condiciones. Una indicación citada a menudo es que, en la iniciativa de la OCDE contra la competencia fiscal perjudicial, un gran número de paraísos fiscales en el Sur fueron atacados, pero no los Estados Unidos, el Reino Unido, Suiza o Luxemburgo.

LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 160-161

⁸¹⁷ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 50

⁸¹⁸ De hecho, varios miembros de la UE por ejemplo han fortalecido sus administraciones tributarias a efectos de llevar a cabo de manera más eficaz, controlar e identificar sus puntos débiles para evitar la erosión de la base gravable a nivel comunitario.

Véase en este asunto JIMÉNEZ A. M., CALDERÓN J. M., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPRS”)” in *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2014, 1-7

⁸¹⁹ Las instituciones débiles no producen estadísticas fiables, lo que priva a los encargados de la formulación de políticas de los instrumentos esenciales para evaluar los efectos de las reformas. Por lo tanto, los responsables de la formulación de políticas prefieren cambios marginales a revisiones importantes.

TERKPER S., CHOUDHURY H, *op.cit.*, 34

⁸²⁰ OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 8-9

incidir positivamente en los recursos impositivos, tal como el estado de derecho y un marco regulatorio robusto, al revés de la corrupción.⁸²¹

Así pues, un régimen tributario bien diseñado es tan eficiente como la administración establecida para aplicarlo.⁸²² Al contrario, las administraciones tributarias de los países en desarrollo suelen contar con funcionarios mal formados y remunerados.⁸²³ De tal forma:

*países en desarrollo no tienen la capacidad institucional ni técnica necesaria para hacer frente a prácticas perjudiciales utilizadas por multinacionales que sí son capaces de distribuir y mover los factores globalmente y en su propio beneficio, eludiendo el pago de impuestos en los países en los que operan.*⁸²⁴

Correlativamente, es evidente que los ingresos públicos varían considerablemente según el nivel de desarrollo.⁸²⁵ Esto se ha demostrado a menudo en la literatura.⁸²⁶

Al contrario, es entendido que la fiscalidad de un país afecta a los costes con los que operan los agentes económicos y que, en un entorno de elevada movilidad de capitales y de competencia en los mercados, esos costes pueden tener efectos sobre las decisiones de localización de las inversiones o de atracción de capitales.⁸²⁷ Como consecuencia, muchos países en desarrollo, necesitados de capital, se ven implicados en una promoción creciente de ventajas fiscales con

⁸²¹ Véase TANZI, V., *op.cit.*, 2017

⁸²² Véase PONCE J., “Taxation, Right to Good Administration and Behavioral Economics: Improving Public Decisions Through Law” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 161-180

⁸²³ THE WORLD BANK GROUP, *op.cit.*, 10

⁸²⁴ GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 52

⁸²⁵ GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 4

Véase por ejemplo BURGESS R., STERN N., “Taxation and development” in *Journal of economic literature*, 1993.

Véase también *infra* Anexo 5.

⁸²⁶ Estas diferencias en los ingresos públicos responden en gran medida a las disparidades que presentan los ingresos impositivos. Mientras que en los países desarrollados alcanzan en los últimos años el 36% del PIB, en los PRB apenas llegan al 14% y en los PRMB y PRMA son el 20% y el 24%, respectivamente (cuadro 2). También en este aspecto la heterogeneidad dentro de cada grupo es elevada, aunque muy superior en los PRB y mucho menor en los PRA.

GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 2011, 40

⁸²⁷ Pese a la generalización de estas herramientas fiscales en el mundo en desarrollo, los análisis empíricos no son concluyentes respecto a su eficacia como mecanismos de atracción de inversiones extranjeras.

el objetivo de atraer la inversión a su territorio. Ahora bien, si su incidencia sobre la inversión es dudosa, los costes que esa política comporta son claros, en términos de reducción de la base tributaria, de complejidad de la administración impositiva y de pérdidas de recaudación.⁸²⁸

Como lo hemos visto antes,⁸²⁹ los países en desarrollo tienen tendencialmente sistemas tributarios menos coherente que los países desarrollados,⁸³⁰ lo que influye en su capacidad de recaudación y en la lucha contra la evasión fiscal, perjudicando sus recursos domésticos.

En última instancia, un sistema tributario no puede funcionar eficientemente si es injusto. Cualquier sistema fiscal que no distribuya equitativamente sus cargas tendrá hostilidad en lugar de apoyo de sus contribuyentes.⁸³¹ Así pues, un sistema tributario coherente, garante de una buena gobernanza tributaria, es un factor favorable a la movilización de recursos domésticos.

⁸²⁸ Se recurre para ello a exenciones tributarias temporales, a beneficios fiscales a la exportación, a tipos impositivos reducidos o a la definición de zonas francas.

⁸²⁹ Véase *supra* Título I.

⁸³⁰ FITZGERALD V., *Financial Development and Economic Growth: A Critical View*, Background paper for World Economic and Social Survey 2006, 13

⁸³¹ ORDOWER H., *op.cit.*, 626-627

CAPÍTULO IV. EVALUCACIÓN
TEORICA Y PRACTICA SOBRE EL
MECANISMO JURIDICO-
TRIBUTARIOS

Título I. Debilidades Teóricas y Prácticas de la Teoría de la Evasión Fiscal

1. Análisis del Principal Purpose Test

1.1. A título preliminar

Es imperioso decir que, fundamental y elementalmente, la fiscalidad internacional es una cuestión de acuerdos de doble imposición.⁸³² En todo caso, si el sistema convencional trata de gravar los beneficios allí donde se generan,⁸³³ una empresa multinacional se sentirá incitada a trasladar los beneficios al lugar donde sea más ventajoso desde el punto de vista fiscal.⁸³⁴ Por eso, dicho derecho convencional prevé salvaguardas para prevenir estas situaciones.

Siguiendo las consideraciones teóricas desarrolladas anteriormente,⁸³⁵ es necesario cuestionar la implementación efectiva de estos instrumentos contra el abuso fiscal existentes dentro del arsenal jurídico internacional.⁸³⁶

Se tratará, por tanto, en este apartado, de verificar la eficacia en concreto de las normas y principios en que se basan estos instrumentos y, en su caso, de poner de relieve ciertas debilidades, centrándose en el MLI⁸³⁷ y, más concretamente, mediante una lectura crítica de la

⁸³² SMET R., “Formele aspecten van en de technieken achter (de flexibiliteit van) het Multilateraal Instrument” *in* TFR (4)4, 2021 n° 1

⁸³³ En un contexto internacional, el primer paso en la distribución de la base imponible entre jurisdicciones es determinar dónde se genera el beneficio. Si se puede hacer esto, el siguiente paso es decidir si la ganancia debe ser gravada sobre la base del lugar donde se genera, o sobre otra base, como el Estado de los beneficiarios.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 15

⁸³⁴ GODIN M., HINDRIKS J., *ibidem*

⁸³⁵ Véase *supra* Capítulo II, Título II, 3.

⁸³⁶ Esta prueba puede considerarse como un intento de internacionalizar un GAAR nacional

MALHERBE P., *Introduction to International Income Taxation*, Larcier, 2020, 115

⁸³⁷ El Convenio Multilateral es el instrumento más robusto y ambicioso para combatir la evasión fiscal en el dominio internacional.

Véase *supra* Capítulo II, Título II, 1.

norma de la “prueba del propósito principal”,⁸³⁸ paradigmática, a nuestro juicio, de una norma antiabuso universal.⁸³⁹

En cuanto al establecimiento del MLI, se trataba de crear una herramienta⁸⁴⁰ para los Estados con miras a luchar contra la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales y permitir lograr los enfoques seguidos en el Informe BEPS⁸⁴¹ así como armonizar las disposiciones para que los acuerdos entre partes sean lo más homogéneos posible.⁸⁴²

Sin entrar en detalle y sin cuestionar en profundidad el MLI, debemos partir del presupuesto que el mismo resulta ser cuestionable si no se alcanza efectivamente el objetivo esperado por quienes lo inician, habida cuenta de la libertad y flexibilidad que gozan los Estados, tanto en la incorporación de las normas mínimas del MLI en sus propios instrumentos, como en su interpretación por parte de ellos, lo que no está exento de consecuencias para la previsibilidad de la ley, tanto desde el punto de vista de la administración tributaria como del contribuyente.⁸⁴³

⁸³⁸ En anglès “Principal Purpose Test”, en adelante “cláusula PPT”.

⁸³⁹ De hecho, si existe también cláusula de limitación al beneficio, se requieren conocimientos técnicos y capacidad de investigación que pueden faltar en algunos países en desarrollo. Además, se delega un poder significativo a la administración nacional, esta facultad habría generado sin duda una baja previsibilidad del tratamiento fiscal, lo que puede desalentar la inversión extranjera. En definitiva, las administraciones de los países en desarrollo se aprovechan de la subjetividad de la cláusula PPT, esta cláusula antiabuso pudiendo servir como ventaja competitiva en el atractivo de un Estado sobre otro.

VAN DER MAST A., BAMMENS N., “Treaty shopping in ontwikkelingslanden: BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag” in T.F.R. 2018/11, 2018, 552

⁸⁴⁰ Para evitar que para cualquier cambio en el Convenio Modelo de la OCDE tenga que modificar todos los anteriores acuerdos de doble imposición, el MLI permite cubrir dichos convenios, y prevalece en el caso de normas contradictorias entre ambos, de tal forma que cuando se firma el MLI, los partes aceptan la modificación y subrogación de todos sus convenios firmados anteriormente.

SMET R., *op.cit.*, n° 3

⁸⁴¹ DELFOSSE G., “L’Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l’utilisateur” in R.G.F.C.P., Kluwer, 2017, 15

⁸⁴² DELFOSSE G., *ibid.*, 19

⁸⁴³ Si esta falta de previsibilidad representa un riesgo demasiado elevado para el contribuyente, podría desalentar la inversión transfronteriza y restringir sus negocios internacionales. Así, mientras que un acuerdo fiscal tiene vocación de favorecer el comercio internacional, la introducción de una cláusula PPT constituye un freno a este objetivo inicial.

VAN DER MAST A., BAMMENS N., *ibid.*, 551

En primer lugar, cabe señalar, por ejemplo, que los Estados son libres de someter sus tratados fiscales al ámbito de aplicación del MLI y, una vez que han optado por presentarlos, pueden seguir constituyendo reservas, incluso si éstas no pueden referirse a normas mínimas.⁸⁴⁴

Además, debido a su aplicación paralela, la coexistencia entre el MLI y los convenios comprendido ha dado lugar a formas de adopción de los convenios, las cuales en ocasiones no resultan siendo óptimas para la aplicación de la ley y la lucha eficaz contra la evasión fiscal en la escena jurídica internacional.⁸⁴⁵

Así pues, y con el fin de poner de relieve la febrilidad de estos instrumentos contra el abuso y la dificultad de su aplicación a nivel nacional, el resto de esta sección se centrará en el análisis de la cláusula PPT, que se deriva del MLI.

1.2. Presentación

Para comprender mejor la cláusula PPT, es primeramente necesario rastrear brevemente su génesis y resaltar las prácticas que están en el origen de su establecimiento y contra las que se supone que debe luchar.⁸⁴⁶

⁸⁴⁴ La cuestión de la jerarquía entre los diferentes dispositivos contra el abuso es importante en la medida en que algunos Estados tiene numerosos dispositivos antiabuso en su derecho interno. Parece que la cláusula del artículo 7 del Convención Modelo es una disposición explícita de fraude a la ley y que, por lo tanto, la administración no tendría otra opción que basarse en esta cláusula para cuestionar el beneficio de una ventaja convencional.

DE L'ESTOILE CAMPI A., "The general anti abuse article in the Multilateral Instrument of OECD: comments and concrete examples?" *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant, n° 2021/2, 248

⁸⁴⁵ Esto significa que la Convención se aplica junto con los convenios fiscales existentes, modificando así la aplicación de algunas de sus disposiciones (siempre y cuando, por supuesto, las partes en el tratado en cuestión pasen a ser partes en la propia Convención)

OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016, §13

⁸⁴⁶ Según MALHERBE, esta prueba puede considerarse como un intento de internacionalizar un GAAR nacional.

MALHERBE P., *op.cit.*, 115

Compartimos esa opinión.

La cláusula PPT se introdujo para combatir los abusos de los convenios de doble imposición,⁸⁴⁷ es decir, para “impedir la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.”⁸⁴⁸

Las partes en una transacción fiscal internacional pueden en efecto desarrollar estrategias para abusar de las disposiciones de un tratado fiscal. Estos son precisamente dos tipos de abusos.

De hecho, al referirse a ellos, el informe final de la Acción 6 distingue entre dos tipos de situaciones:

- En primer lugar, se trata del *treaty shopping*,⁸⁴⁹ un proceso mediante el cual el contribuyente evade la aplicación de disposiciones del derecho interno mediante un convenio tributario, utilizando indebidamente diversos tratados tributarios internacionales con miras a reducir o incluso eliminar la carga tributaria que normalmente recaería sobre él.⁸⁵⁰ Así pues, las grandes empresas tienden a interponer empresas ficticias en sus operaciones para beneficiarse de las disposiciones ventajosas de los tratados fiscales, siendo el principal desafío ubicar las ganancias en un Estado fiscal privilegiado, o en un paraíso fiscal, permitiendo evadir impuestos.⁸⁵¹ El concepto puede ser definido también como “a premeditated effort to take advantage of the international tax treaty network, and careful selection of the most favorable treaty for a specific purpose”.⁸⁵²

⁸⁴⁷ En adelante “CDI”.

⁸⁴⁸ OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices :

Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, 13 § 3

⁸⁴⁹ La OCDE definió el “*treaty shopping*” como: “a number of arrangements through which a person who is not a resident of a Contracting State may attempt to obtain benefits that a tax treaty grants to a resident of that State.”

BECKER H., WURM F. J., *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries*, Kluwer Law and Taxation, 1988, 4

⁸⁵⁰ HACKENBRUCH C., *Abus de droit dans les opérations fiscales internationales : Mémoire de recherche*, HEC Paris, mayo de 2018, 76 - 77

⁸⁵¹ MARPILLAT C., *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018, 35

⁸⁵² ROSENBLOOM H.D., “Tax Treaty Abuse : Policies and Issues” *in* *Law and Policy in International Business*, 15:3, 1983, 766 *citado en* BUTTENHAM K., BRADLEY I., “International Tax Planning” *in* *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* 66:3, 2018, 623

- En segundo lugar, tenemos el *rule shopping* en el que una persona elige y se beneficia injustamente de ciertos términos de un tratado fiscal.⁸⁵³ En estos casos, se trata de que el contribuyente realice una transacción para que se aplique una regla distributiva en lugar de otra, eligiendo entre las normas del mismo convenio.⁸⁵⁴

Además, existen situaciones de “reestructuración abusiva”, concebidas como una variante de las dos situaciones mencionadas anteriormente, que agrupan los casos en que se lleva a cabo una reestructuración con miras a obtener la aplicación de otro CDI u otra norma del CDI aplicable.⁸⁵⁵

Así pues, la Acción 6 del Informe BEPS y tiene como objetivo primordial ocuparse de los desafíos procedentes de la evasión y el fraude fiscal, especialmente para los países en desarrollo.⁸⁵⁶

Concretamente, esta Acción se implementa mediante los artículos 6 a 11 del MLI, que en conjunto constituyen la parte III de dicho Convenio, titulado “Utilización abusiva de los tratados”.⁸⁵⁷

Las soluciones contra el abuso propuestas por dicho título son de tres tipos: normas mínimas, cláusulas *opt-in*, que deben ser objeto de una declaración del Estado signatario para ser

⁸⁵³ HACKENBRUCH C., *op.cit.*, 76 - 77

⁸⁵⁴ MALEK B., Le principal purpose test (PPT) de l’action BEPS n°6 et l’abus des conventions de double imposition : impacts pour la Suisse, Texte soumis au Prix OREF, Lausanne, 2018, 3

⁸⁵⁵ Para una explicación detallada de los esquemas de evasión fiscal internacional véase MARPILLAT C., *op.cit.*, 37-42

Véase también *infra* Anexo 13.

⁸⁵⁶ TERKPER S., CHOUDHURY H., *op.cit.*, 35

⁸⁵⁷ “Thanks to its distinct function, the Multilateral instrument contains two types of provisions. The first type includes norms which are directed at modifying specific provisions of existing tax treaties and which are therefore referred to in the literature as substantive provisions. The second type refers to provisions which address the functioning of the Multilateral instrument itself, as well as those regulating the relationship between the Multilateral instrument and the existing tax treaties, for which reason they are referred to as instrumental provisions.”

HASLEHNER W., “A Multilateral Interpretation of the Multilateral Instrument (and Covered Tax Agreements)?” *in* Bulletin for International Taxation, vol. 74, Issue 4/5, 2020, 3

aplicables y cláusulas de exclusión voluntaria, que son aplicables solo si el Estado signatario lo requiere expresamente.

Las normas mínimas, de las que la cláusula PPT forma parte integrante, constituyen la base que cada Estado parte al Convenio debe respetar, en cualquier caso.

El estándar mínimo de la Acción 6 es “binario”. En primer lugar, implica que el Estado signatario revisa el preámbulo de los CDI⁸⁵⁸ para que incluya una declaración de intención comuna de las partes de eliminar la doble imposición sin crear la posibilidad de no imposición o reducción de la tributación a través de la evasión o del fraude fiscal, resultante en particular del *treaty shopping*.⁸⁵⁹

A continuación, se presupone la introducción de una norma contra el abuso en los tratados fiscales. A este respecto, los Estados pueden elegir entre tres reglas, entre las que se encuentra la propia cláusula PPT, teniendo en cuenta los principales objetos de los acuerdos y transacciones.

Respecto a las otras dos reglas, se trata de una combinación de la regla PPT y una regla simplificada de limitación de beneficios⁸⁶⁰ o una regla LOB detallada, por una parte, y, por otra parte, una regla LOB complementada por un mecanismo visando la financiación por sociedad ficticia que no se había tratado en el DTA en cuestión.⁸⁶¹

El ámbito de aplicación de una cláusula LOB es más restringido que la cláusula PPT. En efecto, sólo permite condicionar las ventajas de la Convención si el contribuyente demuestra un cierto vínculo económico con el Estado de residencia.⁸⁶² De hecho, esta cláusula interviene en el seno

⁸⁵⁸ El texto del preámbulo enmendado está previsto en el artículo 6, § 1 del MLI y se encuentra estructurado de la siguiente manera: “Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones).”

⁸⁵⁹ OCDE, note explicative portant sur la convention multilatérale pour la Mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour Prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de Bénéfices, §75

⁸⁶⁰ En inglés, *Limitation on Benefits*, en adelante “LOB”.

⁸⁶¹ Dicha cláusula apunta a los vínculos de propiedad de las empresas para identificar y excluir empresas que serían propiedad de no residentes o que devolverían la mayor parte de sus ganancias a los no residentes.

⁸⁶² KALONJI M., La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l'OCDE et sa perspective en droits suisse et belge” in R.E.I.D.F., 2019/2, 231

de una CDI para limitar su alcance subjetivo.⁸⁶³ Por fin, dicha cláusula establece una serie de criterios que el contribuyente debe cumplir; esta metodología restringe su aplicabilidad.⁸⁶⁴

No obstante, esta sección se centra en la cláusula PPT, así que no nos detendremos en las otras dos reglas.

Cabe señalar, sin embargo, que estas tres normas no se aplican en todos los casos. Su aplicación depende de la voluntad expresa de cada uno de los Estados, que han designado la misma regla elegida.⁸⁶⁵ En caso de asimetría, es la regla PPT que se verá aplicada. De hecho, en la medida en que esta regla es la única capaz de satisfacer el estándar mínimo por sí misma, es la opción predeterminada.⁸⁶⁶

1.3. Principio

La cláusula PPT se repite en el artículo 7, § 1 del MLI y desde la enmienda de 2017, en el artículo 29, § del Convenio Modelo.⁸⁶⁷

Esos artículos disponen lo siguiente:

Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, 9 having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement

⁸⁶³ BOIGELOT E., “Actions BEPS : chronique d’une mort annoncée du chalandage fiscal international ? ” in DOUÉNIAS S., *op.cit.*, 117

⁸⁶⁴ VAN DER MAST A., BAMMENS N., *op.cit.*, 553

⁸⁶⁵ El Convenio Multilateral, aunque es un acuerdo multilateral, no se aplica a un CPDI subyacente con la única condición de que haya sido ratificado por los dos Estados interesados. De hecho, el MLI dispone que sólo es aplicable a un DTA si los dos Estados parte en él lo han designado como “tratado fiscal comprendido”.

⁸⁶⁶ DELFOSSE G., *op.cit.*, 30

⁸⁶⁷ Esta también incluida en Artículo 29.9 del Convenio Modelo y de la Convencion Modelo, estipulando que: “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”.

De esta disposición se deduce que, si es razonable considerar que uno de los propósitos principales de una operación es obtener una reducción o incluso una exención fiscal, la transacción quedará sin efecto y se considerará que nunca ha existido, a menos que el contribuyente pueda demostrar que la concesión de esa ventaja en estas circunstancias sería conforme con el objeto y fin de las disposiciones pertinentes de este CDI comprendido.⁸⁶⁸

La mayoría de los Estados signatarios del MLI han optado por la cláusula PPT.

1.4. Campo de aplicación

1.4.1. Convencional

Con respecto al alcance convencional de la norma PTT, se hará referencia directamente al MLI, del cual se deriva dicha regla.

Huelga decir que, una vez los Estados hayan designado un CDI cubierto por el MLI y hayan acordado enmendar su preámbulo e insertar la regla PPT, esta última se aplicará.⁸⁶⁹

En principio, los Estados están obligados a introducir la regla PPT como norma general y las reservas siguen siendo la excepción.⁸⁷⁰

1.4.2. Material

Se trata de determinar las reglas y situaciones que quedaran dentro del alcance de la regla PPT. Así pues, aunque inicialmente se instituyó para evitar todo tipo de *treaty shopping*, nos llaman la atención dos conceptos.

⁸⁶⁸ No existe una determinación específica sobre el significado del concepto de “razonablemente” y el juez probablemente tendrá que decidir. Sin embargo, está claro que el análisis debe ser caso por caso y en función de las circunstancias y hechos particulares y propios del caso específico.

DE L’ESTOILE CAMPI A., *op.cit.*, 249

⁸⁶⁹ Por tanto, es difícil aun determinar los efectos reales de este instrumento.

BAMMENS N., HENNEAUX F., “National report : Belgium” in TRAVERSA E., Corporate Tax Residence and Mobility, EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018, 207

⁸⁷⁰ Un Estado sólo podrá formular una reserva en los siguientes casos: cuando tenga la intención de adoptar una regla detallada de limitación de beneficios complementada por mecanismos para sociedad ficticia o por una regla PPT o cuando el CDI comprendido ya contenga una disposición similar.

En primer lugar, el texto de la cláusula PPT se refiere a la ventaja convencional prevista en un CDI. La OCDE entiende la noción de ventaja como cualquier forma de limitación de la tributación del Estado fuente, es decir, la reducción, exención, aplazamiento o devolución del impuesto previsto en los artículos 6 a 22 del Convenio Modelo, y añade que cualquier otra limitación similar a estas limitaciones está potencialmente cubierta por la cláusula PPT. Una ventaja convencional se deriva generalmente de la diferencia entre el tratamiento previsto por la CDI y el régimen del derecho interno.⁸⁷¹

En cambio, se excluyeron de este concepto de ventaja las ventajas de carácter procedimental, las normas relativas al ámbito de aplicación del convenio y las disposiciones relativas a las definiciones.

En segundo lugar, con respecto a la situación en sí, la cláusula PPT se aplica a los arreglos y transacciones en sentido amplio y, en particular, a cualquier acuerdo, entendimiento, mecanismo, transacción o serie de transacciones, independientemente de su ejecución.⁸⁷²

1.5. Sanción

La sanción de un acuerdo o transacción prohibida por la cláusula PPT es su ficción. Dicha transacción se considerará que nunca ha existido y, por lo tanto, no tendrá ningún efecto legal.⁸⁷³

En aras de la exhaustividad, recopilamos ejemplos de sanciones precisas previstas para normas semejantes a las de la regla del propósito principal.

Podemos ilustrar este mecanismo por el asunto Coca-Cola Embonor S.A. vs. IRS:

the company declares a financial loss that is attributed to the tax results, requesting a refund of about US\$ 500,000. The IRS questioned that tax result, since it corresponds to losses of an agency of the taxpayer company that is resident in Cayman Islands, because it argues that these expenses were not proved in the administrative phase before the Chilean IRS. Therefore, the IRS rejected part of the requested tax refund. The Tax Court the District of Arica held that the taxpayer's action couldn't be seen as a legitimate business reason, as it seeks only to avoid the tax burden. This is a matter of taxation in Chile of agencies and other permanent establishments abroad. A triangle operation was generated, in which an agency in Cayman Islands lends money to a

⁸⁷¹ MALEK B., *op.cit.*, 17

⁸⁷² MALEK B., *op.cit.*, 18

⁸⁷³ Véase *supra* Capítulo I, Título I, 2.4.4.

subsidiary (company "C") to acquire an industrial plant, and who pays the interest is "Coca-Cola Embonor S.A." (company resident in Chile). Then the company "C" sells at a high price the industrial plant to the company resident in Chile. The Tax Court considers that the Chilean resident company was able to acquire the plant directly and it was not necessary to pay those interests. Therefore, it does not accept these payments as tax losses, since it considers it an artificial loss, which lacks a legitimate business reason' ('business purpose test')".⁸⁷⁴

A nuestro juicio, la vaguedad de la sanción refuerza el carácter arbitrario y de inseguridad jurídica de este tipo de norma y prueba que este no se trata de una infracción en sí.⁸⁷⁵

De ahí, podemos pensar que no existe sanciones penales o administrativas al infringimiento de una cláusula PPT, representativa de una cláusula antiabuso.

Existen sin embargo multas para los asesores fiscales que infringen la cláusula antiabuso,⁸⁷⁶ pero solamente puede aplicar la administración tributaria una multa cuando se haya dictado una resolución judicial definitiva.⁸⁷⁷

Por consiguiente, en lo que respecta a las sanciones aplicables, será necesario que la administración justifique, habida cuenta de las circunstancias de la causa, la imposición de una sanción por incumplimiento deliberado o maniobras fraudulentas. Se deduce que estar dentro del ámbito de la cláusula no conlleva la aplicación automática de sanciones y que la carga de la prueba incumbirá a la administración.⁸⁷⁸

Señalamos por fin que en el caso Ferrazzini c. Italia del 12 de julio 2001,⁸⁷⁹ se consagró el hecho que una sanción administrativa fiscal tiene un carácter penal según el artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales⁸⁸⁰

⁸⁷⁴ MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., "The General Anti-Avoidance Rule in Chile and Its Application" *in* European Tax Studies II-51, 2019, 58

⁸⁷⁵ Véase *supra* Capítulo I, Título I, 2.4.4.

⁸⁷⁶ MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., *op.cit.*, 57

⁸⁷⁷ MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., *ibid.*, 58

⁸⁷⁸ DE L'ESTOILE CAMPI A., *op.cit.*, 249

⁸⁷⁹ Véase CEDH, Arrêt de Grande Chambre Ferrazzini c. Italie 12.07.01, 12 juillet 2001

⁸⁸⁰ CONSEJO DE EUROPA, Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1979, art. 6

cuando son reunidos los criterios siguientes: cualificación del infrigimiento en derecho interno, naturaleza de la infracción, y grado de severidad de la sanción incurrida.⁸⁸¹

2. Debilidades del Principal Purpose Test: análisis en dos pasos

Presentada la cláusula PPT, ahora procedemos a realizar una revisión de la regla como tal, con el fin de resaltar algunas de sus debilidades y las consecuencias que estas tienen en su aplicación.⁸⁸²

Para ello, dos pasajes de esa norma llaman nuestra atención y deben ser destacado por el hecho de que constituyen obstáculos para su interpretación y aplicación efectiva.

Recordamos que el artículo 7 del MLI establece lo siguiente:

*No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio [1] cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, [2] excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.*⁸⁸³

2.1. El elemento subjetivo del Principal Purpose Test

Del primer pasaje [1] se deduce que la cláusula PPT sólo es aplicable en el caso de que, la esperanza de obtener una ventaja fiscal (reducción o exención) fuera uno de los principales objetivos de un acuerdo o transacción.⁸⁸⁴

⁸⁸¹ BEERNAERT M., KRENC F., Le droit à un procès équitable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, Anthemis, 2019, 46-47

⁸⁸² En comparación con la cláusula 'LOB', la cláusula 'PPT' tiene un ámbito de aplicación más amplio ya que no funciona con criterios de vinculación, pero con una visión global de la administración sobre la operación o el montaje. Sin embargo, la cláusula PPT pierde seguridad jurídica en comparación con la cláusula LOB. En efecto, es utópico imaginar o descartar cualquier dosis de subjetividad de la administración en cuanto a la evaluación de la operación o del montaje.

VAN DER MAST A., BAMMENS N., *op.cit.*, 553

⁸⁸³ OCDE, Convención Multilateral, *op.cit.*, art. 7

⁸⁸⁴ "The problem is obviously not that the test will defeat abusive arrangements, but that it will allow double taxation or prompt litigation in non-abusive cases, whilst missing a cutting-edge definition of abuse. The theory of the terrorist effect, viz. that abusive schemes no longer will exist because of the rule, which thus may lack precision, simply cannot work in real life: abuse lies in the eye of the beholder."

La primera debilidad de la regla PPT radica pues en el análisis de los hechos de la causa que implica. De hecho, la administración tributaria tendrá que prestarse a un análisis en concreto, de las razones en el origen del acuerdo o de la transacción con el criterio de que es razonable llegar a la conclusión de que el acuerdo o la transacción tenían la intención de obtener una ventaja fiscal convencional.⁸⁸⁵

Por lo tanto, para la aplicación de esta cláusula PPT, la administración debe tener en cuenta objetivamente todos los elementos de hecho a fin de apuntar al objetivo real perseguido por todos los contribuyentes involucrados, y las circunstancias que rodean el acuerdo o transacción.

⁸⁸⁶

Así pues, será necesario, tras un análisis de las circunstancias del caso, llegar razonablemente a la conclusión de que la obtención de una ventaja fiscal era uno de los principales objetivos del acuerdo o transacción.

La OCDE considera que no es necesaria la “evidencia concluyente”, pero que tal presuposición no debe hacerse a la ligera.⁸⁸⁷

Al leer lo anterior, debe señalarse que, tal como está redactado, el elemento subjetivo de la regla PPT rodea su aplicación con incertidumbres.

En efecto, el criterio para verificar los motivos del acuerdo o de la transacción se basa en el término “razonable” que, al no recibir ninguna definición jurídica propia, puede dar lugar a inseguridad jurídica.

MALHERBE P., *op.cit.*, 115

Por lo tanto, sólo si la concesión de la ventaja es el único objetivo del montaje que la OCDE considera que la Convención debe ser descartada.

Sobre este tema, véase TRAVERSA E., et POSSOZ M., “L’équilibre délicat entre la lutte contre l’évasion fiscale internationale et l’achèvement du marché intérieur : réflexions sur la mise en œuvre du plan BEPS de l’OCDE au sein de l’Union européenne” *in* Rev. Aff. Eur., 2018/4, 619.

⁸⁸⁵ MALEK B., *op.cit.*, 21

⁸⁸⁶ CLERET DE LANGAVANT A., Le treaty shopping, lorsque les Etats confondent causes et conséquences : analyse des mesures anti-abus développées en Belgique et l’inadéquation du projet BEPS, mémoire, 2018-2019, 46

⁸⁸⁷ OCDE, note explicative portant sur la convention multilatérale pour la Mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour Prévenir l’érosion de la base d’imposition et le transfert de Bénéfices, 2016, § 178

En primer lugar, porque el término “razonable” implica, más allá de un análisis, una interpretación caso por caso, que implica un riesgo de error o una decisión teñida de ambigüedad o de arbitrariedad, algunos casos siendo comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha norma y otros no.

A esto se suma la dificultad de establecer la intención real de una persona al final de un análisis que pretende ser objetivo. La dificultad es que el objeto, el espíritu, el propósito y la razón de una disposición fiscal a veces es difícil de alcanzar. El fundamento subyacente de una disposición nunca está explícito en la propia legislación y puede no ser evidente.⁸⁸⁸

Esto sin mencionar que la obtención de la ventaja fiscal no tiene por qué ser necesariamente la única o predominante razón del acuerdo o transacción, con la consecuencia de que a un contribuyente se le negará la concesión de una ventaja convencional mientras sus actividades sean legítimas.

Finalmente, este último requisito facilita la tarea de las autoridades tributarias, que parecen limitarse, por tanto, a demostrar que es “razonable concluir” que se trataba de la concesión de ventajas convencionales.⁸⁸⁹

El criterio de razonabilidad, introducido para garantizar que el contribuyente no evite la aplicación de la cláusula PPT, simplemente alegando que el acuerdo o transacción en cuestión no fue elegido para obtener los beneficios de un CDI, ha sido objeto de fuertes críticas.⁸⁹⁰

Se puede entonces considerar que sería más apropiado sustituirlo por el término “probable”.

Parecería que esta ambigüedad se debe al hecho de que el MLI se redactó por primera vez en inglés, para luego traducirse al francés y que el término “*reasonable*” fue objeto de un error de traducción.⁸⁹¹

⁸⁸⁸ ARNOLD B. J., WILSON J. R., *Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations : the Context and Possible Responses*, Research Papers, University of Calgary, vol. 7 Issue 29, septiembre de 2014, 16

⁸⁸⁹ MALEK B., *op.cit.*, 21

⁸⁹⁰ MALEK B. *ibidem*

⁸⁹¹ En efecto, la palabra “reasonable” puede ser traducido en francés por *raisonable*, pero también por *plausible* (probable en español).

Algunos consideran que habría sido prudente entender dicho término por “racional”, “probable” o “aceptable”, alejándose así de una traducción demasiado estricta.

Por lo tanto, la solución sería sustituir ese término por una modificación formal o una nota interpretativa completada por la jurisprudencia sobre este punto.

Sin embargo, este pasaje conduce a delicadas incertidumbres en cuanto a la interpretación y aplicación de la regla PPT de manera justa. Pensamos entonces que el elemento subjetivo de la cláusula PPT padece de un campo de aplicación demasiado amplio para ser realmente eficaz.

2.2. El elemento objetivo del Principal Purpose Test

El segundo pasaje [2] destacado constituye el elemento objetivo de la cláusula PPT y establece que esta última no será aplicable en caso de que se demuestre que la concesión de una ventaja convencional es de hecho compatible con el objeto y fin de las disposiciones pertinentes del CDI comprendido.

Desde el principio, vemos que la implementación de este pasaje no es fácil. Por un lado, debido a la dificultad de determinar el propósito y el objeto de una disposición.

La doctrina mayoritaria opina que sólo deben tenerse en cuenta el propósito y el objeto de la disposición en cuestión, con exclusión del tratado o convención abarcado, cuyos detalles y puntos de vista figuran en el preámbulo. La OCDE, por su parte, en ocasiones recomienda referirse directamente a la disposición de cada tratado para determinar su propósito y objetivo, a veces para aprehender aquella, a la luz del objetivo general de la CDI.

Sin embargo, la tarea sigue siendo peligrosa.

De hecho, la comprensión de la noción del objeto y propósito del CDI esta principalmente en las manos de las administraciones fiscales de los Estados.⁸⁹² En efecto, los funcionarios de estas administraciones tienen el cuasi monopolio de la aplicación de las medidas antiabusos.⁸⁹³

⁸⁹² MALHERBE P., “Quelques réflexions sur l’abus fiscal international” in TRAVERSA E., *Fiscalité des entreprises – Questions d’actualité : Dialogues de la fiscalité* Larcier, 2015, 223

⁸⁹³ Obsérvese que las dificultades para aplicar las cláusulas PPT y los GAAR internos también plantean problemas en derecho interno.

Véase en el caso suizo CORNU L., *op.cit.*, 512-523

El análisis de esta condición sólo tendrá lugar *a posteriori*, es decir, desde el momento en que la administración concluya razonablemente y tras un análisis de las circunstancias de la causa, de que uno de los fines del acuerdo o transacción sea obtener una ventaja convencional.⁸⁹⁴

Siendo dicho, nos unimos a la doctrina que se preocupa por la subjetividad de la prueba realizada por la administración. Se teme que la parte interesada quede totalmente excluida de la evaluación de los motivos de la operación.⁸⁹⁵ Por consiguiente, los beneficios de la CDI podrían ser rechazados a pesar de la existencia de un objetivo económico real y sin que la administración tenga, inicialmente, que probar nada.⁸⁹⁶ Existe pues un riesgo de un tratamiento desigual de los contribuyentes frente a una administración todopoderosa.⁸⁹⁷ Inseguridad jurídica y posible fuente importante de contenciosos judiciales resultarían de esta arbitrariedad administrativa.⁸⁹⁸

En nuestra opinión, esta norma y las incertidumbres que rodean su interpretación pueden menoscabar los principios generales de seguridad jurídica y previsibilidad⁸⁹⁹ y la separación de

⁸⁹⁴ Por ejemplo, la OCDE señala que no es suficiente para caracterizar un objetivo principalmente fiscal, el hecho de que un determinado Estado sea elegido para implantar una empresa de servicios regional debido a su red convencional. La OCDE señala que la sociedad de servicios, que ejerce para el grupo de servicios de gestión contable, jurídica, recursos humanos y financiera, puede válidamente situarse en un Estado dotado de una red convencional, siempre que la decisión de este Estado también está motivada por la existencia de una mano de obra cualificada, un sistema jurídico estable, un entorno empresarial favorable, estabilidad política, pertenencia a una agrupación regional, un sector bancario sofisticado y una amplia red de convenios. Este ejemplo podría adaptarse al caso de las sociedades holding denominadas animadoras, frente a este punto, la OCDE señala que no existe abuso cuando la sociedad de servicios ejerce funciones económicas importantes, utilizando activos reales y asumiendo riesgos reales, y que esta actividad se asume por [la sociedad de servicios] a través de su personal propio situado en [ese Estado].

DE L'ESTOILE CAMPI A., *op.cit.*, 249

⁸⁹⁵ En Bélgica, este elemento plantea un problema en cuanto a la facultad discrecional puesta en manos de estos funcionarios de facto contrario a la Constitución. El principio de legalidad del impuesto es lesionado por la muy amplia margen de maniobra que se deja a la administración en aplicación del artículo 344 §1 del CIR, cláusula antiabuso similar a una cláusula PPT. El problema es aún más evidente en presencia de administraciones fiscales que, como en Bélgica, ejecutan un número importante de resoluciones anticipadas.

PIROTTE N., “Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ?” *in* R.G.C.F., 4-5, 2018, 323

⁸⁹⁶ DOUÉNIAS S., *op.cit.*, 117-118

⁸⁹⁷ PANIS W., “Algemene antiontwijkingsmaatregelen en toepassingsgebied – Algemene antimisbruikbepaling en andere regels (Belgisch rapport n.a.v. het 72ste IFA-congres te Seoul, Zuid-Korea (2-6 september 2018)” *in* T.F.R., 2019/11, n° 563, 2019, 556

⁸⁹⁸ COPPENS, P., “Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité” *in* Sem. Fisc., 2018/29, 1

⁸⁹⁹ El primer principio es que todo impuesto debe tener una base jurídica firme y clara.

poderes, en la medida en que la finalidad de una disposición es a veces oscura, obligando así al juez a posicionarse como legislador.⁹⁰⁰

Por otro lado, el elemento objetivo de la cláusula PPT conduce a una inversión de la carga de la prueba, que en tiempos normales recae en las autoridades fiscales.

De hecho, de la expresión “*unless*”, se deduce que se presume del contribuyente que ha elegido un arreglo o una transacción para obtener los beneficios de un contrato indefinido, a menos que pueda demostrar que no es así.⁹⁰¹

Por lo tanto, le corresponde al contribuyente probar la conformidad de la concesión de la ventaja con la disposición o acuerdo, lo que conduce a un desequilibrio en la medida en que la administración solo tendrá que probar el elemento subjetivo.

Esta reversión, que ha sido fuertemente criticada y cuyos efectos son difíciles de predecir, no está exenta de consecuencias en términos de seguridad jurídica.

Además, socava indudablemente la correcta aplicación de la norma y constituye un freno al objetivo perseguido por dicha disposición. En efecto, *in fine*, la administración no tiene que demostrar el elemento subjetivo de la cláusula PPT, sino que lo único que le queda es demostrar que es razonable pensar que uno de los objetivos de la operación era obtener una ventaja convencional.

El contribuyente, por su parte, soporta la carga de la prueba del elemento objetivo, exigiendo la demostración de la conformidad de la operación con los objetivos de las disposiciones de la CDI, lo que implica haberlos dirigido con precisión.

Habida cuenta de lo anterior, procede declarar que la carga de la prueba es manifiestamente desequilibrada y contraria al derecho común de la prueba, en virtud del cual somete a la persona

VANISTENDAEL F., “Chapter 2 : Legal Framework for Taxation” *in* THURONYI V., Tax Law Design and Drafting, volume 1, International Monetary Fund, 1996, 15

⁹⁰⁰ Es también la opinión del profesor STEVENART MEEUS. A su juicio, esta disposición equivale a una especie de abdicación del poder legislativo, ya que el juez define la norma en sí en lugar de aplicarla. Por lo tanto, para una misma operación fiscal se pueden tener interpretaciones diferentes del juez fiscal.

Véase *infra* 2.3.

⁹⁰¹ MALEK B., *op.cit.*, 24

la persona que alega un hecho a probar su existencia, lo que implica en este caso que la administración es responsable de probar ambos elementos.⁹⁰²

Sin embargo, esta se libera de una parte de la carga, lo que no está consagrada en los principios rectores del MLI.

Para remediar esta situación y resolver este desequilibrio, algunos abogan por sustituir la expresión “a menos que” por la conjunción de coordinación “y”, de modo que la carga de la prueba del elemento objetivo descienda en la administración tributaria desde el principio, es decir, al mismo tiempo que el análisis del elemento subjetivo.

2.3. Observaciones

Después de haber proporcionado una visión general de la cláusula PPT y destacado algunas de sus deficiencias, ahora es apropiado cerrar esta sección y concluir sobre el tema de la efectividad y de la aplicación efectiva de la cláusula PPT.

A la luz de las consideraciones anteriores, nuestra opinión sólo puede ser matizada.

A primera vista, la cláusula tal como se presenta y el contexto en el que se inserta muestran un objetivo noble, una presentación clara y marcada y su aplicación parece, sobre el papel, no requerir demasiada reflexión o ajuste. Sin embargo, el análisis suyo revela las dificultades de interpretación y, por lo tanto, de aplicación de la cláusula PPT, lo que contrarresta nuestro punto de vista.

En efecto, el elemento subjetivo de la cláusula PPT, que obliga a la administración a prestarse a un análisis de las circunstancias fácticas que dieron lugar al acuerdo o a la transacción, no carece de consecuencias.

Tiñe la aplicación de la norma con una subjetividad significativa, dejando muy poco espacio para el contribuyente como tal, y una falta de previsibilidad en concreto de la interpretación administrativa.

⁹⁰² Sobre este tema, véase BARDALES CASTRO P., BRAVO CUCCI J., SÁNCHEZ SANTOS J. M., CHIRINOS SOTA C., COSSÍO CARRASCO V., La prueba en el procedimiento tributario, Gaceta Jurídica, 2011.

Así, la administración aplicará la cláusula, a veces de manera estricta, lo que podría desalentar la inversión transfronteriza y restringir el comercio internacional,⁹⁰³ a veces de manera flexible y, en este caso, la cláusula podría servir de ventaja comparativa para hacer más atractiva la política fiscal de tal Estado, en comparación con la de su vecino.⁹⁰⁴ Se teme también que el ámbito de aplicación sería demasiado amplio como para ser realmente eficaz,⁹⁰⁵ y podría dar lugar a discrepancias de interpretación entre Estados en su aplicación.⁹⁰⁶

Por tanto, la interpretación de un tratado fiscal, si queda en el ámbito de la soberanía tributaria,⁹⁰⁷ debe referirse a la reglas generales establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,⁹⁰⁸ en particular el artículo 31⁹⁰⁹ donde se nota que la interpretación

⁹⁰³ CLERET DE LANGAVANT A., *op.cit.*, 46

⁹⁰⁴ CLERET DE LANGAVANT A., *ibidem*

⁹⁰⁵ Por tanto, un campo de aplicación demasiado restrictivo puede también reducir la aplicabilidad de una norma, como en el caso de la cláusula LOB.

Véase *supra* 1.2.

⁹⁰⁶ DE BROE L., LUTS J., “BEPS Action 6: Treaty Abuse” in *Intertax*, Volume 43, Issue 2, 2015, 131-134; CUOCO A., “The Principal Purpose Test as Introduced by the OECD MLI: Is It Time for a Compromise with EU Tax Law?” in *Intertax*, Volume 47, Issue 10, 2019, 874

⁹⁰⁷ ROCCATAGLIATA F., “A long and complicated chess match. The role of the European commission in the OECD/G20’s current. Debate on the taxation of the digital economy” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 65

⁹⁰⁸ En adelante “Convención de Viena”.

⁹⁰⁹ 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

ONU, *op.cit.*, 1969, art.31

no puede ser estática sino dinámica,⁹¹⁰ al tomar en cuenta el contexto y la evolución del derecho,⁹¹¹ así como las intenciones comunes entre las partes al tratado.⁹¹²

De toda forma, los comentarios de la OCDE alrededor del MLI⁹¹³ pueden ser usados con miras a interpretar las disposiciones de los tratados, según el artículo 31 (1) de la Convención de Viena,⁹¹⁴ o según el artículo 32 de la Convención de Viena.⁹¹⁵

Frente al elemento objetivo, tenemos que situar al juez en el papel del legislador e invertir la carga de la prueba en detrimento del contribuyente, atentan contra los principios de seguridad jurídica y de separación de poderes.

Además, la administración fiscal debe probar el abuso, lo que puede ser complejo a definir⁹¹⁶ y cual aplicación podría fracasar en la fase judicial por falta de pruebas sustanciales.⁹¹⁷

Para paliar o aminorar esta falta de medios de aplicación, la administración tributaria puede elaborar una lista de situaciones sospechosas de evasión fiscal. Por lo tanto, no da la seguridad necesaria al contribuyente, ya que el tribunal decide finalmente qué operación está sujeta a la aplicación de una cláusula antiabuso. Según FRIEDMAN: “...subsequent decisions arguably

⁹¹⁰ Sobre este tema, véase NAVARRO A., *op.cit.*

⁹¹¹ ONU, Rapport de la Commission du droit international : Soixante-troisième session 26 avril-3 juin et 4 juillet-12 août 2011, 47

⁹¹² CHAND V., “The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis” in *Intertax*, Volume 46, Issue 1, 2018, 25

⁹¹³ Véase OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016.

⁹¹⁴ VOGEL K., “The Influence of the OECD Commentaries on Tax Treaty Interpretation” in *Bulletin for International Taxation*, Volume 54, n° 12, 2000, 612–616

⁹¹⁵ “Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.”

ONU, *op.cit.*, 1969 art. 32

⁹¹⁶ Véase *supra* 2.2.

⁹¹⁷ MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., *op.cit.*, 60

reduced the doctrine to a rule of statutory interpretation that resulted in uncertainty and was sometimes ineffective.”⁹¹⁸

A título ilustrativo, se señala que la búsqueda de una aplicación literal de la ley en contra de los objetivos perseguidos por el legislador puede considerarse implícitamente como rellena en presencia de un montaje artificial desprovisto de interés económico. En la citada Decisión Verdannet,⁹¹⁹ se consideró que, en presencia de montajes artificiales desprovistos de toda sustancia económica, se presume que el uso del convenio es contrario a la intención de sus autores.⁹²⁰

Estos diversos puntos, sin duda, debilitan los efectos y el objetivo de una norma que, sin embargo, no parecía tener tales debilidades al principio.

Tantos defectos a los que el legislador debería haber estado atento y que habrá de ser subsanada recurriendo a los principios de interpretación, la jurisprudencia actual y los principios generales del Derecho.⁹²¹ Sin dejar de lado las problemáticas o indeterminación que implica la discrecionalidad judicial, en el sentido en el que existe un riesgo o un peligro en la medida en que el juez juzga con su propia moralidad o sentido de la justicia.⁹²² Así pues, la ley debe ser

⁹¹⁸ MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., *ibid.*, 62

⁹¹⁹ “Cuando la administración hace uso de la facultad que le confiere en condiciones tales que la carga de la prueba recae sobre ella, se justifica que desestime como no vinculantes para ella determinados actos realizados por el contribuyente, ya que establece que estos actos son ficticios o que, buscando el beneficio de una aplicación literal de los textos frente a los fines perseguidos por sus autores, no hubieran podido inspirarse en otro motivo que el de evadir o mitigar las cargas fiscales que el interesado, si no hubiera ingresado en estos actos, habría soportado normalmente, habida cuenta de su situación o de sus actividades reales. Así sucede cuando la norma de la que el contribuyente busca el beneficio se deriva de un convenio tributario bilateral que tiene por objeto distribuir la potestad de gravar con miras a eliminar la doble imposición y cuando dicho convenio no prevé expresamente la hipótesis de fraude contra la ley...2) No se puede considerar que los Estados partes en el tratado fiscal franco-luxemburgués del 1 de abril de 1958 hayan tenido la intención, con el fin de distribuir el poder de gravar, de aplicar sus estipulaciones a situaciones resultantes de arreglos artificiales desprovisto de toda sustancia económica.”

(Traducción propia).

CONSEIL D’ETAT, plén., 25 octobre 2017, n° 396954, Verdannet

⁹²⁰ DE L’ESTOILE CAMPI A., *op.cit.*, 252

⁹²¹ NOLLET A., “The general anti-“tax abuse” measure in force in Belgian law confronted with the general anti-abuse rule of the “ATAD”” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2020/3, 2020, 376

⁹²² Por tanto, el carácter de orden público de las leyes fiscales siempre ha de irradiar el poder del juez que es invitado a pronunciarse sobre un litigio tributario. El cual debe entonces decidir en derecho y en hecho, sobre la existencia de una deuda tributaria.

previsible, así como su aplicación puesto que lo que decida el juez, frente al punto de si la operación fiscal es evasora o no, puede perturbar la toma de decisión por la parte empresarial.
923

La falta de retroceso en la aplicación concreta de esta cláusula general de las administraciones fiscales hace temer discusiones intensas y contenciosas, tanto los conceptos siguen siendo del ámbito de una apreciación subjetiva. Hay mucho que apostar pues que la administración y los contribuyentes tienen dificultades para llegar a una interpretación común.⁹²⁴

3. Vulnerabilidades en Derecho comunitario

3.1. Introducción

Si las debilidades de los sistemas normativas antievasión de los países europeos pueden ser de la misma naturaleza que aquellas propias de cualquier país del mundo, es menester insistir aquí sobre las falencias intrínsecas al bloque europeo en tanto que entidad tributaria singular. Parece en efecto que el espacio europeo tenga particularidades endógenas por lo que concierne la lucha contra la evasión fiscal, y eso, por su naturaleza jurídica bidimensional.

Por lo tanto, deberemos también mirar con ojos críticos hacia las instituciones europeas, destacar sus fallos y relevar las posibles obstrucciones suyas vulnerando la aplicación o el establecimiento de normas contra la evasión fiscal por parte de los Estados miembros. En el mismo orden de ideas, abordaremos la cuestión de las regiones ultraperiféricas, que, a menudo teniendo un régimen fiscal distinto y más favorable que el de las metrópolis, puedan fragilizar el dispositivo entero.

El análisis de esa maraña de legislaciones nacionales y trasnacionales será el eje rector de esta sección. Por eso, abordaremos los hechos que, a nuestro juicio, puedan debilitar las

VAN CROMBRUGGE S., “Effet du caractère d’ordre public de l’impôt sur les pouvoirs du juge fiscal” *in* *Fiscologue* 1718, 15 de octubre de 2021, 12

⁹²³ BLOOM D., *op.cit.*, 970

⁹²⁴ Ya lo tenemos visto en la práctica de la cláusula PPT en el antiguo artículo 119ter 3 del CGI, en el que la plétora de jurisprudencia atestigua por sí misma.

DE L’ESTOILE CAMPI A., *ibidem*

herramientas jurídicas expuestas en el segundo capítulo, que en nuestra opinión parecen bastante sólidas y completas.

Así, en primer lugar, analizaremos el tema de la armonización negativa, lo que abarca todas las decisiones tomadas por las instancias europeas que, a título de preservar el mercado común europeo, pueden vulnerar la soberanía fiscal de los Estados, y, por ende, la eficacia de sus normas antievasión. Luego, tomaremos en cuenta también las consecuencias nefastas que puedan tener las decisiones jurisprudenciales del Tribunal, sobre la aplicación de las normas internas de los Estados, en el caso del impuesto de salida, de la cláusula antiabuso, de la presunción de traslado de beneficio y de la legislación CFC.

En tercer lugar, trataremos las discrepancias fiscales entre jurisdicciones europeas. Veremos entonces porque y en qué medida el mero hecho que haya disparidades en el dispositivo europeo pueda fomentar prácticas de evasión fiscal. Así pues, señalaremos que la falta de armonización de las legislaciones tributarias es el factor más influyente que actúa generando competencia tributaria.

Finalmente, abordaremos someramente la cuestión de las regiones ultraperiféricas, visto que nos puede hacer reflexionar sobre la fragilidad del dispositivo antievasión europeo, debido a la diversidad y multiplicidad de sus actores, pero también sobre su rigurosa solidez, basada sobre el conjunto de mecanismos prudenciales o cautelares comunitarios, así como sobre las disposiciones internas permitiendo reducir al máximo los riesgos de evasión fiscal.

3.2. La armonización negativa contra la soberanía fiscal estatal

3.2.1. Definición

Lo que se designa bajo el vocablo de “armonización negativa” es el conjunto de decisiones jurisprudenciales que tienen por consecuencia delimitar la aplicación de las normas de derechos internos restrictivas de las libertades fundamentales y a menudo discriminatorias.⁹²⁵

⁹²⁵ MALHERBE J., CASIMIR L., “Fiscalité internationale française et mise en œuvre du droit communautaire” in *Journal des tribunaux*, n° 122, Larcier, octubre de 2005, 225.

En su caso, analizaremos a través de varios ejemplos en qué medida la armonización negativa perjudica a la soberanía estatal en materia tributaria no armonizada, es decir en tributación directa.

3.2.1. El rechazo de la prevención de la evasión fiscal como RIIG justificando el infrigimiento de las libertades fundamentales

Como ya lo hemos visto, es usual que el legislador nacional prevea transgredir unas libertades fundamentales comunitarias,⁹²⁶ teniendo como justificación la lucha contra la evasión fiscal. Por lo tanto, han sido pocas las veces en que el Tribunal ha planteado que considera una cuestión prejudicial sobre cualquier violación justificada, o por lo menos, con condiciones estrictas.

De manera general, procede decir que el Tribunal rechaza de oficio las RIIG basadas sobre una presunción general de evasión fiscal:

*A este respecto, procede observar que, según se deduce de la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 44, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos de una Directiva. Semejante conclusión se impone aún más en el presente asunto, por cuanto la medida controvertida consiste en la prohibición total de ejercer una libertad fundamental garantizada por el artículo 73 B del Tratado.*⁹²⁷

3.2.2. En el caso del impuesto de salida.

El impuesto de salida ha sido constitutivo de una problemática al nivel europeo por el hecho de que suponga unas amenazas sobre derechos y libertades fundamentales de la Unión Europea. Un primer asunto emblemático en la materia es el de Hughes de Lasterye du Saillant. Esa persona, residente francés, decidió establecerse a Bélgica. El Estado francés, por su parte, pretendió gravar las plusvalías latentes suyas, alegando la lucha contra la evasión fiscal.⁹²⁸

El Tribunal, que conoció de la causa, decidió lo siguiente:

El principio de libertad de establecimiento [...] debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de

⁹²⁶ Véase el *supra* Capítulo II, Título I, 3.2.

⁹²⁷ TJUE, sentencia de 26 de septiembre de 2000, *op.cit.*, cons. 45

⁹²⁸ PIERON A., *op.cit.*, 63

imposición de las plusvalías latentes como el previsto en el artículo 167 bis del code général des impôts français, en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado.

Sin embargo, el Tribunal reconoció, en ese caso, que el objetivo de prevenir la evasión fiscal era legítimo, pero denegó la presunción automática de evasión fiscal en el caso del cambio de residencia de una persona física hacia un otro Estado miembro.

Igualmente, Dinamarca aplicó una imposición de salida sobre ganancias procedentes de la cesión de elementos patrimoniales de una sociedad en liquidación danesa a adquirentes no sometidos al impuesto danés. Por lo tanto, la Comisión, seguida por el Tribunal, consideró que esta norma iba en contra de la libertad de establecimiento.⁹²⁹

Análogamente, la ley holandesa preveía que las ganancias no realizadas serán impuestas con motivo del traslado de una empresa o de su sede social, estatutario o real, dentro de un otro Estado miembro. Ahí también el Tribunal consideró que las normas vigentes fueran opuestas a la libertad de establecimiento.⁹³⁰

En un caso semejante, también relacionado con el Derecho holandés, el Tribunal rechazó la justificación de la evasión fiscal, considerando que:

el mero hecho de que una sociedad traslade su sede a otro Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 50).⁹³¹

La ley española preveía del mismo modo la tasación de las ganancias no realizadas en caso de expatriación de la residencia de una sociedad española y/o de traslado de activos de un establecimiento permanente situado en España. En este caso también, la Unión europea

⁹²⁹ TJUE, sentencia de 18 de julio de 2013 en el asunto C-261/11 Comisión Europea contra Reino de Dinamarca, ECLI:EU:C:2013:480, cons.50

⁹³⁰ TJUE, sentencia de 31 de enero de 2013 en el asunto C-301/11 Comisión Europea contra Reino de los Países Bajos, ECLI:EU:C:2013:177, cons. 25

⁹³¹ TJUE, sentencia de 29 de noviembre de 2011 en el asunto C-371/10 National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785, cons. 84

consideró que se trataba de una obstrucción a la libertad de establecimiento.⁹³² Lo mismo ocurre con normas portuguesas semejantes.⁹³³

En conclusión, en los casos precitados, la Unión Europea ha considerado que los cambios de residencia y/o el traslado de la sede social de una empresa no constituyen una razón suficiente para justificar una desviación a la libertad de establecimiento, al amparo de la prevención de la evasión fiscal.⁹³⁴

3.2.3. En el caso de la cláusula antiabuso

En el asunto Euro Park Service, el Tribunal se pronunció sobre el tema de la transposición de la cláusula antiabuso en derecho interno en cuanto al régimen de fusión. Considerando pues que la directiva permite aquella cláusula, el Tribunal recordó que la prevención de evasión fiscal que de ella se deriva no puede tener un carácter general, sino que tiene que limitarse a aplicarse a operaciones no efectuadas por motivos válidos, de lo contrario no se respetara la exigencia de proporcionalidad de la medida concertada:

En efecto, ante todo, como se deduce de su tenor, la referida disposición únicamente reconoce a los Estados miembros la facultad de no aplicar en todo o en parte las disposiciones de dicha Directiva o de denegar el disfrute de las mismas cuando una operación comprendida dentro de su ámbito de aplicación, como una operación de fusión entre sociedades de diferentes Estados miembros (operación de fusión transfronteriza), tenga como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscales (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 38).

Luego, en el marco de esta reserva de competencia, esa misma disposición autoriza a los Estados miembros a establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales cuando la operación de fusión no se efectúe por motivos económicos válidos (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 39).

[...]

De ello se deduce que una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal, que establece una presunción general de fraude o evasión fiscales, va más allá de lo necesario para

⁹³² TJUE, sentencia de 25 de abril de 2013 en el asunto C-64/11 Comisión Europea contra Reino de España, ECLI:EU:C:2013:264, cons. 32

⁹³³ Véase TJUE, sentencia de 21 de diciembre de 2016 en el asunto C-503/14 Comisión Europea contra Portugal, ECLI:EU:C:2016:979.

⁹³⁴ RIBES RIBES A., *op.cit.*, 27

*alcanzar dicho objetivo y, en consecuencia, no puede justificar una restricción a la citada libertad.*⁹³⁵

3.2.4. En el caso de una presunción de traslado de materia imponible

En el asunto *Lankhorst-Hohorst*, el Tribunal decidió que la norma alemana reprimiendo las situaciones de subcapitalización y justificada por la prevención de la evasión fiscal⁹³⁶ no podía violar la libertad de establecimiento, en lo que no respetaba el principio de proporcionalidad:

*Por lo que se refiere más concretamente a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal alemana, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania. Ahora bien, dicha situación no implica, en sí, un riesgo de evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia ICI, antes citada, apartado 26).*⁹³⁷

3.2.5. En el caso de la legislación CFC

De la misma manera, una regla antievasión con respecto a las sociedades extranjeras controladas ha sido censurada por el Tribunal, en el asunto *Cadbury Schweppes*:

*Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.*⁹³⁸

3.3. Las discrepancias fiscales entre jurisdicciones europeas

3.3.1 La falta de armonización como incentivo a la evasión fiscal

⁹³⁵ TJUE, 8 de marzo de 2017, *op.cit.*, cons. 22-23, 69

⁹³⁶ TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2002, *op.cit.*, cons. 34

⁹³⁷ TJUE, *ibid.*, cons.37

⁹³⁸ TJUE, *op.cit.*, ECLI:EU:C:2006:544, cons. 76

El hecho que existan libertades económicas garantizadas por las instituciones europeas sin que el sistema tributario europeo sea uniforme es sin duda un factor poderoso a favor de comportamientos infractores o abusivos en materia fiscal.⁹³⁹ De hecho, la movilidad creciente del capital lesiona la soberanía fiscal de los Estados respecto a la fiscalidad directa, obligándolos a examinar la posibilidad de adaptar su régimen a los tipos de imposición lo más bajos posibles.⁹⁴⁰

Del mismo modo, pueden ocurrir deslocalizaciones por parte de las empresas de los factores de producción móviles,⁹⁴¹ como el ahorro o las inversiones empresariales, con miras a la optimización fiscal.⁹⁴² Así pues, la abolición de las fronteras, la libre circulación de los capitales y la creciente movilidad de la base imponible son fenómenos que aumentan la competencia tributaria perjudicial entre Estados.⁹⁴³

El problema central que conllevan las discrepancias fiscales en Europa viene del hecho que la competencia en materia de tributación directa no hace parte del paquete atribuido a la Unión, y que, por ello, la fiscalidad de la Unión no puede ser calibrada a la de sus políticas en materia de mercado común europeo. Además, el principio de subsidiariedad tal como es interpretado actualmente favorece más la competición que la coordinación de las políticas tributarias.⁹⁴⁴

Aun así, la debilidad relativa de la armonización dentro del espacio integrado europeo parece propicia a prácticas elusivas interestatales.⁹⁴⁵ Los asuntos estudiados en las líneas previas

⁹³⁹ IONESCU R.N., *op.cit.*, 25.

⁹⁴⁰ GOBALRAJA N., BENASSY-QUERE A., “L’harmonisation fiscale en Europe” in *Revue d’économie financière*, n°89, 2007, 89

⁹⁴¹ Además, que, en el marco de la economía digital, la localización de las empresas de recogida de datos no importa.

Véase *infra* Título II, 1.1.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 75

⁹⁴² DE JUAN CASADEVALL J., *op.cit.*, 28

⁹⁴³ DOS SANTOS A.C., “Aides d’état, code de conduite et concurrence fiscale dans l’Union européenne : Les centres d’affaires comme cibles” in *Revue internationale de droit économique*, 2004/1 t. XVIII, 1, 15

⁹⁴⁴ VALENDUC C., “L’harmonisation fiscale et la construction européenne : l’accompagnement du marché ou le renforcement du pouvoir politique ?” in *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 1994/16 n° 1441-1442, 58

⁹⁴⁵ Jean-Claude Juncker, antiguo primer ministro de Luxemburgo y presidente de la Comisión Europea insistió en que la razón de la dramática reducción de los tipos impositivos alcanzada por

permiten visualizar la multiplicidad de casos en los cuales se ocasiona la competencia fiscal, y cuyo origen suele radicar en el hecho que existen condiciones tributarias más favorables en una jurisdicción en detrimento de una otra.

Entretanto, cabe notar que la propia jurisprudencia europea reconoce que el juego de la competencia dentro del mercado único no es en sí mismo constitutivo de ningún abuso:

*el hecho de que un nacional de un Estado miembro que quiere crear una sociedad elija constituir la en otro Estado miembro cuyas normas de Derecho de sociedades le parezcan las menos rigurosas y abra sucursal en otros Estados miembros no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento. En efecto, el derecho a constituir una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro y a crear sucursales en otros Estados miembros es inherente al ejercicio, dentro de un mercado único, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado.*⁹⁴⁶

Del mismo modo establece el Tribunal que:

Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, no constituye un abuso en sí mismo el hecho de establecer el domicilio, estatutario o real, de una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro con el fin de disfrutar de una legislación más ventajosa. (25) El mero hecho de que en la presente operación societaria, con proveedores de fondos extranjeros, también se hayan utilizado sociedades de Luxemburgo no puede, en sí mismo, dar lugar a la existencia de un abuso.

*Además, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones no está obligado a optar por la que maximice el pago de impuestos, sino que, por el contrario, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. (26) Así pues, como también ha declarado el Tribunal de Justicia, los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales. (27) El mero hecho de que en el presente caso se haya elegido un modelo de transacción que no lleve aparejada la presión fiscal más alta (en este caso, un impuesto en la fuente nuevo y definitivo), no puede, por lo tanto, ser calificado de abuso.*⁹⁴⁷

3.4.1. Proyecto de directiva BICCIS

El tema de la falta de armonización en materia tributaria es una preocupación importante de la UE, por lo que ocasiona daños al mercado común europeo.

Las multinacionales no son culpa de Luxemburgo, sino más bien de la “insuficiente armonización fiscal en Europa”.

MARIANO. *op.cit.*, 7

⁹⁴⁶ TJUE, *op.cit.*, 1999, cons. 27

⁹⁴⁷ KOKOTT J., *op.cit.*, cons. 70-71

Para ilustrar esto, señalaremos que, con el motivo de atenuar la competencia fiscal dentro del mercado común europeo, la UE desarrolló una propuesta de directiva cuyo fin era la armonización de la base imponible de los impuestos sobre las sociedades. Eso fue ya una idea antigua que podemos encontrar en la doctrina,⁹⁴⁸ considerando que es un instrumento eficiente en contra de la evasión fiscal.⁹⁴⁹

La base imponible consolidada común del Impuesto sobre sociedades⁹⁵⁰ es definida como:

*un régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE. En concreto, esta estructura fiscal común establece normas para el cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad (o de su sucursal), la consolidación de dichos resultados, en caso de que existan otros miembros del grupo, y la distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros admisibles.*⁹⁵¹

Sin embargo, la adopción formal de la BICCIS, requiriendo unanimidad por parte de los Estados miembros, por el momento todavía no está cumplida y tampoco es seguro que lo sea, puesto que ese proyecto concierne un elemento importante de la soberanía fiscal en materia de tributos directos. Con mayor razón, la cuestión se torna sensible para los países habiendo establecido tipos al impuesto societario significativamente bajos.

Ahora bien, la letargia temporal (?) de esa medida ilustra en sí misma las contracciones existentes dentro de la Unión Europea, entre Estados teniendo intereses divergentes. Sin embargo y sin duda, esa propuesta de la Comisión europea constituye un avance importante sobre una cuestión que debería ser debatida al nivel de la OCDE.⁹⁵²

3.4. La cuestión de las regiones periféricas

3.4.1. Noción

⁹⁴⁸ VALENDUC C., *op.cit.*, 56

⁹⁴⁹ CE, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades, 21 de mayo de 2016, 2

⁹⁵⁰ En adelante “BICCIS”.

⁹⁵¹ CE, *op.cit.*, 2016, 5

⁹⁵² Véase *infra* Capítulo V, Título II, 3.2.

Las regiones ultraperiféricas de la UE⁹⁵³ son las siguientes:

España: Comunidad autónoma de las Islas Canarias,

Francia: Departamentos de ultramar de Guadalupe, de Martinica, de Guyana, de Reunión, de Mayotte, Colectividad de San Martín, De San Bartolomé,

Portugal: Región Autónoma de las Islas Azores, Región Autónoma de Madeira.⁹⁵⁴

Estas regiones son territorios que no gozan de continuidad territorial con el continente, pero que siguen perteneciendo jurídicamente a dichos países europeos.

Debido a esa especificación, se permite la toma de medidas orientadas, incluso fiscales, como previsto en el artículo 349 TFUE:

Teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los Tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo.

Las medidas contempladas en el párrafo primero se referirán, en particular, a las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, [...].⁹⁵⁵

Esas medidas adecuadas en materia fiscal puedan ser muy diversas.⁹⁵⁶

⁹⁵³ En adelante “RUP”.

⁹⁵⁴ TFUE, art. 349

⁹⁵⁵ TFUE, *ibidem*

⁹⁵⁶ La peculiaridad de esos territorios nos hace poner en cuestión el axioma según el cual un estado o un país tiene un sistema tributario uniforme. Más bien tenemos que reflejar el hecho de que las nociones de estados y jurisdicciones no se confunden siempre, pero el hecho que un solo país pueda estar compuesto de varias jurisdicciones. Esa observación se aplica también en los casos donde existen entidades federadas dentro de un estado gozando de autonomía tributaria.

A modo de ilustración, Francia implementó unas reducciones de impuesto sobre la renta para los contribuyentes residentes franceses, invirtiendo en las RUP francesas.⁹⁵⁷ Asimismo, procede señalar que las RUP españolas y francesas quedan fuera del territorio tributario comunitario, la directiva IVA no las abarcando,⁹⁵⁸ mientras que las RUP portuguesas pueden estar sometidos a tipos inferiores a los en vigor sobre el continente.⁹⁵⁹

Se puede entonces legítimamente preguntar si la otorgación de ventajas fiscales, o para mejor decirlo, la posibilidad de desfase entre los sistemas fiscales continentales y ultraperiféricas no pueda fomentar la competencia fiscal, y por ello, constituir un incentivo a la evasión fiscal,⁹⁶⁰ con mayor razón, cuando se entiende que el desarrollo de aquellas regiones depende en gran parte de los ingresos tributarios.⁹⁶¹

Según creemos, el eje principal de la cuestión de las regiones ultraperiféricas respecto a la evasión fiscal, no es tanto el hecho que pueda haber incentivos directos a la evasión en las diferencias de tratamiento que gozan ellas con respecto a las metrópolis, sino que pueda existir una disrupción en la coherencia fiscal dentro del mercado único, lo que podría eventualmente fomentar comportamientos evasores tratando de aprovechar las lagunas del sistema fiscal europeo.

3.4.2. El régimen de las ayudas estatales y otras salvaguardias

Para contrarrestar ese supuesto, el otorgamiento de las ventajas fiscales para las RUP en Derecho comunitario es sometido al régimen de las ayudas otorgadas por los Estados.⁹⁶²

⁹⁵⁷ CGI, art. 199 undecies A.

⁹⁵⁸ VIRAPOULLE J-P., Rapport du sénateur remis à Monsieur le Premier Ministre le 12 mars 2003 : Stratégie de mise en œuvre de l'article 299§2 du Traité d'Amsterdam pour les départements français d'outre-mer, 21

⁹⁵⁹ UE, Directiva 90/434/CEE, *op.cit.*, art. 105

⁹⁶⁰ FORNIELES GIL A., La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas, Wolters Kluwers España, Valencia, 2008, 142

⁹⁶¹ FORNIELES GIL A., *ibid.*, 136

⁹⁶² Véase sobre este tema *supra* Capítulo III, Título II, 3.2.

El principio de base del régimen es la prohibición de aquellas, dando por supuesto que pueden falsear la competencia dentro del mercado interior.⁹⁶³ Aun así, una ayuda pueda ser compatible con el mercado interior en el caso de las RUP,⁹⁶⁴ con la aprobación de la Comisión.

El asunto Azores es bastante ilustrativo de los problemas subyacentes que puedan ocurrir. En efecto, no se trata aquí de un país europeo gozando de un régimen notoriamente favorable en el plano fiscal sino de una ayuda fiscal que se aplica a una región específica de Portugal⁹⁶⁵ y sólo sobre el territorio suyo.

El fondo del asunto reside en el hecho que, basándose sobre la posibilidad de establecer un régimen más favorable, incluso fiscal, para las RUP, y sobre la constitución portuguesa otorgándole competencia tributaria propia, la autoridad de las Azores introdujo una reducción de impuesto sobre la renta y de impuesto sobre sociedades, a todos los actores económicos. El problema era que la ayuda se aplicaba sin discriminación a todas sociedades, incluso las que se limitan a prestar servicios financieros y las encargadas de servicios intragrupo. No es inútil destacar que aquel tipo de empresas son frecuentemente utilizadas para montar esquemas de evasión fiscal.

La Comisión entonces impugnó ese régimen, argumentado, entre otros, que no fue cierto que existiese: “desventajas regionales reales en el caso de actividades para las cuales los costes excesivos que éstas implican se tienen escasamente en cuenta como, por ejemplo, los costes de transporte excesivos para actividades relacionadas con las finanzas que facilitan la evasión fiscal.”⁹⁶⁶

⁹⁶³ TFUE, art. 107 1.

⁹⁶⁴ TFUE, art. 107 3.

⁹⁶⁵ MATTIOLI E., VERVOORT M., BRUYNINCKX T., “Fiscale voordelen vanwege regionale en lokale overheden: onder staatssteunbedreiging?” in Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 2009/9, n° 361 - 1 mai 2009, 393.

⁹⁶⁶ CE, Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción [sic] de los tipos del impuesto sobre la renta (Texto pertinente a efectos del EEE) [notificada con el número C (2002) 4487], n 2003/442/CE, cons. 16

A continuación, reproducimos el razonamiento del Tribunal, rechazando la medida y calificándola como ayuda estatal, so pretexto de que las actividades de las sociedades financieras no participan suficientemente en el desarrollo regional:

*Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20 % para el primero de estos impuestos (15 % en 1999) y el 30 % para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales*⁹⁶⁷

[...]

*Por otro lado, la Comisión añade, en el punto 42 de la Decisión impugnada, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, tampoco pueden declararse compatibles con el mercado común europeo «las actividades del tipo “servicios intragrupo” (actividades cuyo fundamento económico es prestar servicios a las empresas pertenecientes a un mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería o de distribución)». Estima, en efecto, que «tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional por lo que no pueden ser declaradas compatibles en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en virtud de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se indican a propósito del sector financiero».*⁹⁶⁸

[...]

*Por consiguiente, en el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró compatible con el mercado común europeo la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común europeo siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intima a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.*⁹⁶⁹

⁹⁶⁷ TJUE, sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03 Portugal/Comisión, ECLI:EU:C:2006:511, cons 14

⁹⁶⁸ TJUE, *ibid.*, cons. 30

⁹⁶⁹ TJUE, *ibid.*, cons.31

Al lado de la vigilancia de la UE en cuanto a la coherencia fiscal entre el continente y sus RUP, existen también varias otras precauciones jurídicas, tomadas por los Estados involucrados.

Así pues, hay medidas específicas para contrarrestar la posible evasión fiscal en su caso, que han sido tomadas por San Martín y San Bartolomé. En efecto, debido a la autonomía tributaria confirmada por las leyes orgánicas del 21 febrero de 2007,⁹⁷⁰ la débil fiscalidad de esos territorios ultramarinos franceses ha creado las condiciones propicias a la evasión fiscal, a lo cual respondieron condiciones especiales de residencia para los no residentes aspirando a serlo. El no respecto de esas condiciones resulta entonces en que las personas precitadas son consideradas residentes fiscales del territorio metropolitano,⁹⁷¹ anulando de facto cualquier tipo de ventajas vinculadas a la residencia en esas RUP.

Por lo tanto, el intercambio de información entre esos territorios, sus Estados centrales y aun con Estados extranjeros, con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscal, permite que no sean considerados como jurisdicciones no cooperativas, según los criterios de la OCDE, de los que podemos citar unos tipos impositivos débiles y un régimen tributario poco transparente.⁹⁷²

⁹⁷⁰ Para las personas físicas, es preciso tener residencia o una actividad profesional de al menos 5 años, y para las personas morales, el establecimiento de la sede de dirección desde al menos 5 años.

COUR DES COMPTES, L'autonomie fiscale en outre-mer : Rapport public thématique, 2013, 86

⁹⁷¹ Code général des collectivités territoriales (Francia), art. LO6214-4 I 1.

⁹⁷² COUR DES COMPTES, *op.cit.*, 85

Título II. Digitalización y Evasión Fiscal Objetiva

1. La fiscalidad internacional en la era digital

1.1. Características de la economía digital

La digitalización de la economía es un fenómeno reciente que tiene su fuente en el desarrollo de las tecnologías de la comunicación y que crece rápidamente.⁹⁷³ Goza de tecnologías que aumentan considerablemente la velocidad y el volumen de la información en la sociedad y en la economía⁹⁷⁴ así como de innovaciones constantes.⁹⁷⁵

Según las estimaciones de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo,⁹⁷⁶ el sector del comercio digital generó 25.300 millones en 2015, con una suma de 22.4000 millones atribuibles a las compraventas entre empresas y una suma de 2.9000 millones de dólares atribuibles a compraventa a particulares y se estima que en 2022, las sumas generadas de ese sector podría alcanzar los 4.5000 billones.⁹⁷⁷ De su lado, el sector de la economía del compartir⁹⁷⁸ alcanzó un nivel de ingreso de aproximadamente 14 miliares, y

⁹⁷³ El siglo XXI se define cada vez más como una nueva era de globalización caracterizada por el flujo de datos e información.

KAITIAN G., XIAO S., *op.cit.*, 17

⁹⁷⁴ SHEPHERD J., What is the Digital Era? *in* Social and Economic Transformation in the Digital Era, 2003 *citado en* CHEN SIEW Y., NOOR SHAROJA S., MAZNI A., “Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in The Digital Era” *in* Journal of Accounting and Investment, vol. 19 (2), julio de 2018, 161

⁹⁷⁵ CROWTHER D., SEIFI S., Governance and Sustainability: International Perspectives, Springer, 2020, 3

⁹⁷⁶ En adelante “CNUCYD” o “UNCTAD” en inglés. Se trata de una organización creada en 1964 para asuntos relacionados con el comercio, las inversiones y el desarrollo. El objetivo de la organización es, entre otros, la asistencia en el desarrollo y la integración en la economía mundial de los países en desarrollo.

⁹⁷⁷ LAMENSCH M., TRAVERSA E., “Plateformes numériques : développements récents en matière de fiscalité” *in* Revue internationale de droit économique, 2019, 330

⁹⁷⁸ “There is a broad definition, suggested by the campaigning group “The People Who Share” which defines the sharing economy as a socio-economic ecosystem built around the sharing of human and physical resources. There is also a narrow definition, which only includes consumer-to-consumer (C2C) transactions, and not business-to-consumer (B2C) transactions. According to the narrow definition, the sharing economy should be understood to only include transactions where consumers provide temporary access to goods, not the permanent transfer of ownership of the goods. Furthermore, it should only include transactions regarding physical assets.”

KRISTOFFERSSON E., How to Tax the Sharing Economy, Proceedings of the GSRD International Conference. World research library, 2019, 30

podría generar hasta 300 millones en 2025.⁹⁷⁹ En 2016, la economía digital vale casi 22% del producto nacional bruto mundial y está creciendo rápidamente.⁹⁸⁰

Podemos caracterizar la economía digital en numerosos aspectos.⁹⁸¹

Primeramente, cabe destacar la liquidez de la economía digital, es decir, la liquidez de los activos inmateriales, pudiendo ser transferidos entre empresas fácilmente, así como también desde los usuarios, consumidores y negocios,⁹⁸² reduciendo los costos de organización, y un uso reducido de personal, lo que implica la posibilidad de cambiar más fácilmente el lugar de celebración del negocio.⁹⁸³

Además, visto que los bienes digitales son altamente móviles e intangibles, la presencia física de una sociedad en el sector digital no es necesaria. Por consiguiente, la frontera entre proveedor y consumidor en la economía digital no existe.⁹⁸⁴ La mundialización vuelve también la trazabilidad y la documentación de los beneficios una labor difícil.⁹⁸⁵

Acto seguido, subrayamos la virtualidad de la economía digital, donde los servicios y productos brindados están relacionados con los datos almacenados en servidores u otros sistemas, a diferencia de la industria que debe tener un producto físico.⁹⁸⁶

⁹⁷⁹ LAMENSCH M., TRAVERSA E., *op.cit.*, 340

⁹⁸⁰ BOCCIA F., LEONARDI R., *The Challenge of the Digital Economy : Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Roma, 2016, 3

⁹⁸¹ Sobre este tema, véase KAITIAN G., XIAO S., *op.cit.*, 3-12

⁹⁸² DEVEREUX M. P., VELLA J., “Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax” *in Intertax*, 46, 6/7, 2018, 550

⁹⁸³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015, 84

⁹⁸⁴ There is no need for financial assets to cross any physical frontiers. However, national regulations play as barriers to their transaction

Véase TOBIN J., *Financial globalisation*, *World Development*, 28(6), 2000

⁹⁸⁵ DILLON S., *op.cit.*, 299

⁹⁸⁶ PENG W., “Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy” *in Modern Economy* 7, 2016, 346

En fin, los productos y servicios digitales tienen un alto valor agregado, valor que no es siempre fácil de definir.⁹⁸⁷ De hecho, la economía digital es muy dependiente de los datos, usando una suma grande de datos en alta velocidad para optimizar la toma de decisiones, crear nuevos modelos de negocios y fomentar la investigación y el desarrollo.⁹⁸⁸

En conclusion, según PONOMAREVA:

*The main characteristic of the digital economy is the reduced need for physical presence in the markets (Hongler & Pistone, 2015: 13; Martín Jiménez, 2018: 620–638). In the digital economy, value is created through user interaction and is concentrated in intangible assets which can be easily transferred to tax havens to minimize taxable profits. Corporate tax systems are still based on the economic reality of the 1920s, when the current tax systems based on taxation on territorial and residence principles were created. As a result, there is a mismatch between the places of profit creation and taxation.*⁹⁸⁹

1.2. El derecho fiscal internacional frente a la economía digital

La economía digital crea y se apoya sobre nuevos modelos de negocios emergentes, difícilmente definibles y aprehendidos por la fiscalidad clásica.⁹⁹⁰

Así pues, podemos citar el caso de la plataforma digital, que definiremos por sus atributos clave.⁹⁹¹ Este modelo es usado por las empresas Uber, Airbnb y Amazon. Estas empresas

⁹⁸⁷ Peculiarmente cuando se trata de activos o bienes intangibles.

Véase *infra* 3.3.

⁹⁸⁸ PENG W., *op.cit.*, 346-347

⁹⁸⁹ PONOMAREVA K.A., “The Concepts of Legal Status of the Permanent Establishment in the Era of Digital Economy” in *Journal of Siberian Federal University, Humanities & Social Sciences* 11, 2019, 2083

⁹⁹⁰ KARNOSH K. E., “The application of international tax treaties to digital services taxes” in *Chicago Journal of International Law* 21(2), 2021, 535

Según NELLEN : “The Internet has created some new types of assets that may not fall squarely within existing tax rules.”

NELLEN A., *Internet Taxation and Principles of Good Tax Policy*, Manuscript 1152, San Jose State University, 2012, 6

⁹⁹¹ Se trata de un modelo que recae sobre las nuevas tecnologías, que facilita los intercambios entre múltiples grupos, es decir, usuarios y productores que no necesariamente se conocen entre sí, que ofrece un valor proporcional al tamaño de la comunidad, que puede dirigirse a millones de consumidores sin degradación del rendimiento.

SALINAS J., KANG S., “Challenges to Section 861 Principles or Nexus Redefined : Trends” in *Taxing Digital Platforms*, noviembre/diciembre de 2020, 4

conectan a los “usuarios finales”⁹⁹² de diferentes grupos, lo que les permite intercambiar información, bienes y servicios entre sí. Estas plataformas facilitan la comunicación, pero no producen nada por sí mismas. Así pues, generalmente no tienen ninguna responsabilidad con los usuarios finales, la responsabilidad recayendo en los proveedores.⁹⁹³

Otra característica del negocio digitalizado es el funcionamiento de la publicidad en línea,⁹⁹⁴ que ilustramos con el ejemplo siguiente:

*William, who lives in the U.K., receives a bonus and would like to use it to purchase a new car. William is particularly interested in a midsize luxury German sedan, and he begins the car buying process by performing some preliminary research. He begins his research by googling key words like "10 best sedans for 2019." William skips search results relating to Toyota, Hyundai, and similar sedans, and only focuses on sedans such as the Mercedes-Benz E-Class, Audi A7, and BMW 5 Series. After virtually touring some German luxury sedans, William remembers to check the results of his favorite football club's recent match and visits ESPN's website. Next to the results he was looking for, William finds an advertisement of a Mercedes-Benz E-Class, which he is now more likely to click on than before he began his preliminary car research.*⁹⁹⁵

Este tipo de negocio recae sobre el uso de “cookies” o “galleta informática” que localiza los datos de navegación de los usuarios de internet.

Tal como se señaló antes, la economía digital representa una parte muy importante de las actividades económicas y será su principal componente en los próximos años.⁹⁹⁶ Esto pone en cuestión los principios clásicos de la fiscalidad, pues la economía digital no se comprende como una actividad industrial y comercial, y más aun teniendo en cuenta la volatilidad de los activos, y las operaciones que la componen. En efecto, dicha actividad recurre masivamente a activos

⁹⁹² Es decir, “el usuario final de un producto terminado”.

⁹⁹³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, 2018, 30-31

⁹⁹⁴ La publicidad en línea representa beneficios muy importantes para muchos actores digitales, e incluso es a veces su única fuente de beneficio, en el sentido clásico del término.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 11

⁹⁹⁵ KIM Y., “Digital services tax: A cross-border variation of the consumption tax debate” *in* Alabama Law Review, 2020, 133

⁹⁹⁶ “According to data from McKinsey & Company, cross-border broadband traffic increased by 45 times over the ten-year period from 2005 to 2014 and it is expected to further increase by 9 times in the next five years.”

KAITIAN G., XIAO S., *op.cit.*, 17

incorporales, y allí, la creación de valor depende de una masa de datos, como los datos de navegación sobre Internet.⁹⁹⁷

La fiscalidad actual puede aprehender los ingresos directos clásicos mientras muchos ingresos indirectos representan una nueva categoría de ingresos.⁹⁹⁸ En efecto, la territorialidad aplicada en el Impuesto sobre sociedades presenta debilidades incontestables a la hora de imponer justamente las empresas relacionadas con la economía digital.⁹⁹⁹ Crear tazas dedicadas para imponer específicamente sus ingresos directos y los nuevos tipos de ingresos parece posible, aunque los Estados están mayoritariamente en contra de una fiscalidad propia al sector digital.¹⁰⁰⁰

⁹⁹⁷ De hecho, es muy difícil saber sobre cual territorio o en cuál Estado se produce o se crea la riqueza, y a su vez cuál ha de ser el lugar de imposición.

CAUSSADE T., *op.cit.*, 325

⁹⁹⁸ Existen dos tipos de ingresos en la economía digital: los ingresos básicos, directamente generados por las plataformas por la publicidad y las ventas de productos o de servicios y los ingresos indirectos procedente de la monetización de datos colectados de los usuarios.

ASSEMBLEE NATIONALE, *op.cit.*, 2020, 47-48

⁹⁹⁹ MARPILLAT C., *op.cit.*, 10

¹⁰⁰⁰ Este es el caso de Francia, que ha sido especialmente activa en materia de impuestos sobre la publicidad en línea. De ahí que un impuesto sobre la compra de servicios de publicidad en línea fue instaurado en 2011. El objetivo de este impuesto era someter a imposición los gastos de publicidad en Internet incluso si el anfitrión del sitio estaba localizado fuera de Francia. El destinatario del servicio sujeto al IVA pagará el 1 % de los importes abonados al prestador del servicio de publicidad en línea, excluido el IVA. Por ejemplo, se considera que Google Irlanda realiza ventas de servicios de publicidad en línea en Francia. Todos los clientes franceses de Google habrían pagado este impuesto del 1 %. No obstante, este impuesto fue anulado debido a su ineficacia económica y porque los costes se habrían repercutido en los tomadores de servicios.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 11

Por lo tanto, el derecho fiscal internacional actual parece demasiado limitado para aprehender el conjunto de actividades de la economía digital,¹⁰⁰¹ que es, en resumen, la prestación de servicios y bienes desmaterializados.¹⁰⁰²

Además, la digitalización tiende a depender masivamente de activos intangibles y de la importancia de los datos y de la participación de los usuarios.¹⁰⁰³ Por consiguiente, se considera que la economía digital depende de los datos,¹⁰⁰⁴ en el sentido de que utiliza una gran cantidad de datos con el fin de optimizar la investigación y el desarrollo de los servicios y productos ofrecidos por los agentes económicos.¹⁰⁰⁵

En resumen, la desmaterialización y la desterritorialización son los dos fenómenos simultáneos que vuelven difícil la fiscalidad de la economía digital. Además, la opacidad que conlleva¹⁰⁰⁶ dificulta aún más la recaudación efectiva de las deudas tributarias, igualmente difícilmente definibles.¹⁰⁰⁷

¹⁰⁰¹ Por ejemplo, en el caso del negocio impulsado por las tecnologías digitales en la nube, los proveedores en la nube pueden evitar la tributación de las fuentes en el estado donde se encuentran sus clientes, donde recibe los ingresos.

BAL A., "Sky's the Limit - Cloud-Based Services in an International Perspective" *in* Bulletin for International Taxation, septiembre de 2014 *citado en* VACA BOHORQUEZ A.C., "Establecimiento Permanente Virtual: Un enfoque de la tributación de las transacciones de comercio electrónico" *in* Revista de Derecho Fiscal n° 8, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016, 94

¹⁰⁰² FAÚNDEZ UGALDE A., "El problema del concepto existente de establecimiento permanente contenido en los convenios internacionales de doble imposición que enfrentan los nuevos retos fiscales en la economía digital" *in* Revista Chilena de Derecho y Tecnología, vol. 7 n° 1, 2018, 156

¹⁰⁰³ Véase GRINBERG I., User Participation in Value Creation (Paper), Georgetown University Law Center , 2018, 407-421.

¹⁰⁰⁴ OCDE, *op.cit.*, 24

¹⁰⁰⁵ PENG W., *op.cit.*, 346-347

Además, los autores afirman que los datos -y especialmente los datos personales- "son la mina de oro de la economía digital" y, por lo tanto, deben considerarse como uno de los principales motores del crecimiento económico.

DE FILIPPI P., "Taxing the Cloud: Introducing a New Taxation System on Data collection?" *in* Internet Policy Review, 2013, 4

¹⁰⁰⁶ Véase *supra* Capítulo III, Título II, 1.4.

¹⁰⁰⁷ La esencia de la economía digital implica que es difícil en especial valorar y complejo determinar el precio de plena competencia.

MARPILLAT C., *op.cit.*,43

Finalmente, la economía digital desafía fundamentalmente los conceptos tradicionales de tributación internacional en el sentido de que interfiere con los principios de globalidad y territorialidad, complicando así la comprensión y determinación justa de la jurisdicción tributaria a nivel internacional.¹⁰⁰⁸ En consecuencia, las reglas tradicionales de nexos y asignación de beneficios no funcionan más correctamente en una economía digitalizada.¹⁰⁰⁹

1.3. Facilitación del abuso fiscal vía la digitalización de la economía

Ahora bien, los gobiernos y los comentaristas están preocupados de que estos nuevos desarrollos comerciales diluyen aún más la jurisdicción y los ingresos fiscales del país de origen. Ya en noviembre de 1996, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos fue la primera autoridad tributaria nacional que emitió un informe sobre las implicaciones del comercio electrónico en el derecho tributario internacional.¹⁰¹⁰ Este informe tenía la intención de enmarcar los desafíos políticos que presenta el comercio electrónico, un tema preocupante para muchas autoridades tributarias no estadounidenses que ha perdurado hasta el día de hoy.¹⁰¹¹

De hecho, las actividades de evasión fiscal por parte de las grandes corporaciones se vuelven bastante desenfrenadas en la era digital. Así, las actividades de evitación, evasión y fraude fiscales pueden atribuirse por parte a la tecnología desplegada y usada por la grandes corporaciones.¹⁰¹²

¹⁰⁰⁸ Véase *infra* Capítulo IV, Título II, 2.2.

¹⁰⁰⁹ KIM Y., *op.cit.*, 132

¹⁰¹⁰ Según AZAM : “The term "e-commerce" has several definitions. According to the U.N. definition, it includes "[c]ommercial activities conducted through an exchange of information generated, stored, [or] communicated by electronic, optic, or analogous means."The U.S. Department of the Treasury defines it as "the ability to perform transactions involving the exchange of goods or services between two or more parties using electronic tools and techniques.” Se puede definir de manera general como cualquier transacción comercial conducida entera o parcialmente usando el internet.

AZAM R., *op.cit.*, 7

¹⁰¹¹ COCKFIELD A. J., “Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test” *in* Canadian Business Law Journal, vol. 38, n° 3, junio de 2003, 407

¹⁰¹² CHEN SIEW Y., SHAROJA SAPIEI N., MAZNI A., “Firm Value in The Digital Era in The Digital Era” *in* Journal of Accounting and Investment, 19(2), 2018, 160

El desarrollo de las nuevas tecnologías ha pues ciertamente aumentado el fraude fiscal¹⁰¹³ en tanto la economía digital ha aumentado la erosión de las bases imponibles,¹⁰¹⁴ vía la facilitación de la planificación fiscal internacional.¹⁰¹⁵

Es así, que varias empresas multinacionales aprovecharon las ventajas de la economía digital y de las nuevas tecnologías para digitalizar su negocio, otorgándole una presencia mundial, y desarrollar esquemas de planificación fiscal agresiva. El esquema más conocido de optimización agresiva es el “sándwich holandés”, cuya figura replicamos a continuación.¹⁰¹⁶

A nivel práctico, el legislador debe afrontar nuevas posibilidades de fraude y de no imposición a nivel internacional en casos específicos relacionados con la economía digital. Por ejemplo, en la economía digital, es difícil determinar la identidad del contribuyente y el estatuto fiscal de las transacciones por las autoridades fiscales vista la confidencialidad y la virtualidad que proporcionan.¹⁰¹⁷ Así pues, el derecho tributario de varios países y la fiscalidad internacional no se ha sincronizado aún con la economía digital.¹⁰¹⁸

La respuesta primaria de las autoridades fiscales a lo largo del mundo fue pues, la tasación de actividades que no requieren una presencia física, al ampliar la definición de establecimiento

¹⁰¹³ No obstante, la digitalización de la economía y las nuevas tecnologías igualmente permiten que las administraciones tributarias recauden más eficazmente, con medio del uso de los datos y del *data-mining*.

Véase sobre este tema WOLF M., DALE S., Tax administrations' adoption of new technologies to protect and ensure tax revenues, ERA Forum, 2019, 457-464; LEJEUNE I., PETERS E., BALTUS A., DE BAETS S., “Tackling tax issues in a Digital Economy” in *Jaarboek Dag van de Bedrijfsjuristen, Economie van de toekomst - Toekomst van de economie / L'économie du futur - Le futur de l'économie*, 2016, Bruylant, 226-234

¹⁰¹⁴ De tal forma que el uso extensivo de internet y de las tecnologías relacionadas transformó el mundo, convirtiéndolo en un pueblo global.

PENG W., *op.cit.*, 351

¹⁰¹⁵ En términos conceptuales amplios, la planificación fiscal internacional implica la reducción o eliminación del impuesto del país de origen, del impuesto del país de residencia o de ambos.

ARNOLD B. J., WILSON J. R., *op.cit.*, 25

¹⁰¹⁶ Véase *infra* Anexo 13.

¹⁰¹⁷ Esos fallos permiten la erosión de la base imponible y sobre todo el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de bajo nivel de imposición sin presencia física.

BUDAK T., “The transformation of international tax regime: Digital economy” in *Inonu University Law Review* 8(2), 2017, 302

¹⁰¹⁸ BUDAK T., *ibid.*, 298

permanente.¹⁰¹⁹ Por tanto, siendo un sector *sui generis*, algunos opinan que medidas específicas deberían ser tomadas y aplicadas a él, en cuanto a la fiscalidad, aunque el consenso general es no aislarla, visto el crecimiento que aporta a la economía.¹⁰²⁰ En efecto, la economía digital tiende a volverse la economía en sí, y podría ser ineficaz el hecho de moderarla únicamente por razones fiscales.¹⁰²¹

De manera general, podemos decir que el uso artificial del concepto de Estado de residencia, por la interposición de empresas ficticias para poder disfrutar de disposiciones ventajosas de convenios fiscales, facilitado por la digitalización económica, permite ubicar los beneficios en un Estado fiscal privilegiado, o incluso en un paraíso fiscal, lo que le permite evadir el impuesto.¹⁰²²

En suma, las prácticas de elusión fiscal más común en el dominio digital son según el Parlamento Europeo:

- la evitación de una presencia imponible sea por la dificultad de determinar la jurisdicción de imponer o el nexo,
- la evitación de impuesto a la fuente,
- la eliminación o reducción de la carga fiscal en varias jurisdicciones.

2. La evitación del estatuto de establecimiento permanente en el negocio de la recopilación de datos

2.1. Introducción

Los mayores retos a los que se enfrenta el derecho tributario internacional en la contemporaneidad son el nuevo valor comercial derivado del uso los datos, el usuario como

¹⁰¹⁹ BELLEMARE J., “Evolution of the permanent establishment concept” *in* Canadian Tax Journal, 65(3), 2019, 745-746

¹⁰²⁰ EP, *op.cit.*, 2016, 13

¹⁰²¹ STOEISCU B., “Action 1 - solving the fiscal provocations raised by the digital economy” *in* Revista Societatilor si Dreptului Comercial, vol. 2018, no. 2, abril – junio de 2018, 107

¹⁰²² MARPILLAT C., *op.cit.*, 35

medio de producción y pues la mayor facilidad para evitar impuestos de forma ilegítima como consecuencia de la ausencia del requisito de presencia física en el territorio estatal de origen.¹⁰²³

La economía digital implica entonces la necesidad de que el derecho tributario internacional establezca una repartición justa de la fiscalidad cuando los beneficios aparezcan en operaciones transfronterizas problemáticas.¹⁰²⁴

Como es bien sabido, el concepto de establecimiento permanente incorporado en un convenio fiscal internacional le confiere a un Estado el derecho a gravar los ingresos de los contribuyentes extranjeros,¹⁰²⁵ asignando ingresos imposables de conformidad con una presencia física en dicho Estado.¹⁰²⁶ Esta presencia física constituye el estatuto de establecimiento permanente¹⁰²⁷ y, por ende, constituye una herramienta fundamental en el ámbito del derecho tributario internacional.¹⁰²⁸

No obstante, el requisito de presencia física es cada vez menos determinante, en el contexto de una economía digital de rápido crecimiento.¹⁰²⁹ Recordamos entonces que esta llamada era digital se caracteriza por tecnologías que aumentan significativamente la velocidad y el volumen de información en la economía.¹⁰³⁰ Se puede decir que la definición de

¹⁰²³ VERHAEGHE P., “L’*établissement stable numérique* : admis entre États aux États-Unis depuis l’arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des États-Unis dans l’affaire de l’État de Dakota du Sud contre Wayfair Inc. et en Europe?” in *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2019/2, 2019, 89

¹⁰²⁴ BOULANGER E., “La fiscalité de l’économie numérique, imposition et facturation” in *Gazette du Palais*, julio-agosto de 2003, 2150

¹⁰²⁵ Véase *infra* Capítulo V, Título II, 2.

¹⁰²⁶ STEENKAMP L-A., “The Permanent Establishment Concept in Double Tax Agreements Between Developed and Developing Countries: Canada/South Africa as a Case in Point” in *International Business & Economics Research Journal* vol. 13, n° 3, mayo/junio de 2014, 542

¹⁰²⁷ MONSENEGO J., “La notion conventionnelle d’installation fixe d’affaires à l’épreuve de la Dématérialisation” in *Mélanges en l’honneur du professeur Christian Louit*, Bruylant, 2016, 143

¹⁰²⁸ DOUENIAS S., *op.cit.*, 413

¹⁰²⁹ BELLEMARE J., *op.cit.*, 746

¹⁰³⁰ CHEN SIEW Y., NOOR SHAROJA S., MAZNI A., *op.cit.*, 161

establecimiento permanente adoptada en 1977 ya no refleja el comportamiento de los negocios transfronterizos.¹⁰³¹

Ahora bien, la noción de establecimiento permanente es aquella que encuentra la dificultad más seria frente a la economía digital. Los actores del numérico y en especial los GAFAM usan las excepciones actuales a la cualificación de establecimiento permanente, de manera artificial, utilizando por una parte la noción de agente dependiente y por otra parte la lista de actividades preparatorias y auxiliares de los Convenio Modelo para efectos de librarse de las consecuencias tributarias que acarrea ser considerado establecimiento permanente.¹⁰³²

2.2. Evitación artificial del estatus de establecimiento permanente

La evitación artificial de la condición de establecimiento permanente es un problema especial abordado por la OCDE en su Informe BEPS cuyo objetivo es pretender impedir para un contribuyente no residente la omisión abusiva de establecimiento permanente en un Estado determinado.¹⁰³³ Básicamente, el contribuyente trata de evitar la calificación de lugar fijo de negocios, que por definición se presenta cuando su negocio se basa en una presencia física, como justificación para eludir la caracterización de establecimiento permanente.¹⁰³⁴

Para tal fin, el contribuyente no residente elegiría una forma de llevar a cabo su actividad en el otro Estado que se encuadre en las exenciones previstas en los Convenio Modelo de la OCDE, mediante algunas técnicas artificiales,¹⁰³⁵ como, entre otras cosas, la división del contrato con el fin de aplastar el umbral de temporalidad en caso de un lugar de construcción o el uso de un agente falsamente independiente.¹⁰³⁶

Además, en su Informe BEPS, la OCDE señala que el estatus de establecimiento permanente se evita principalmente mediante el uso de acuerdos de comisionados y estrategias similares,

¹⁰³¹ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 400

¹⁰³² MARPILLAT C., *op.cit.*, 46

¹⁰³³ Véase sobre este tema OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, 2015.

¹⁰³⁴ MONSENEGO J., *op.cit.*, 146

¹⁰³⁵ OCDE, *op.cit.*, 2017, art. 5.4

¹⁰³⁶ Sobre este tema véase MARPILLAT C., *op.cit.*, 46 s.

¹⁰³⁷ así como exenciones de actividades específicas.¹⁰³⁸ Se utiliza por una parte la noción de agente independiente, desviando o tergiversando su sentido,¹⁰³⁹ y por otra parte la lista de actividades preparatorias y auxiliares¹⁰⁴⁰ del Convenio Modelo.¹⁰⁴¹

Con el advenimiento de la economía digital, la principal problemática resulta ser en la obsolescencia de la fijeza de una instalación comercial,¹⁰⁴² implicando un establecimiento en un lugar preciso y un personal dedicado a la actividad. Aunque ciertas jurisprudencias establecieron un nexo entre una persona y una sociedad extranjera para establecer la existencia de un establecimiento permanente,¹⁰⁴³ las disposiciones del Convenio Modelo, así como sus comentarios no favorecen tales interpretaciones.¹⁰⁴⁴

¹⁰³⁷ OCDE, Prevención de la evasión artificial del estatus de establecimiento permanente: Informe final del proyecto de BEPS, acción 7, 2015, 13-14

¹⁰³⁸ LEGWAILA T., “Permanent Establishment on the Furnishing of Services” *in* Journal of South African Law 2016, n° 4, 2016, 829

¹⁰³⁹ El artículo 5.6 del Convenio Modelo estipula que los agentes independientes como corredores, comisionados o cualquier otro agente calificado como independiente no constituyen un establecimiento permanente. El uso de contratos de comisiones para evitar indebidamente la caracterización de establecimiento permanente no es un método exclusivo para los actores digitales. Sin embargo, esta técnica puede adaptarse perfectamente a su modelo de negocio. Un comisionado actúa en su nombre, pero para una empresa con la que ha celebrado un contrato, y como no son distribuidores, no son propietarios de los productos que venden, por lo que no tributan sobre los beneficios de esas ventas. Lo que se observa a menudo en la práctica es la transformación del contrato de distribución entre la sociedad matriz y su filial en un contrato de comisionario. Por lo tanto, la base imponible de la filial se reduce artificialmente ya que los grupos que aplican este tipo de régimen sólo están motivados por consideraciones fiscales.

OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable : action 7, Rapport final 2015, 15

¹⁰⁴⁰ “Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían: – proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes; – hacer publicidad de las mercancías y servicios; – transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones; – recoger datos de mercado para las empresas; – ofrecer información.”

OCDE, *op.cit.*, 2010, 115

¹⁰⁴¹ MARPILLAT C., *op.cit.*, 46

¹⁰⁴² El criterio de fijeza implica una cierta tasa de permanencia, ya que la instalación no tiene que ser temporal, sino que se utiliza para un determinado período de tiempo.

MALHERBE J., SCHOTTE C., “Commerce électronique : fiscalité directe et indirecte” *in* RPS, 2001, 229

¹⁰⁴³ CAA de VERSAILLES, 1ère chambre, 22/05/2014, 12VE01928

¹⁰⁴⁴ CAUSSADE T., *op.cit.*, 214

2.3. Evolución y obsolescencia del concepto de establecimiento permanente

Una versión antigua del principio de establecimiento permanente puede encontrarse en el fin del siglo XIX en un contexto europeo.¹⁰⁴⁵ Ahora bien, después de la Primera Guerra Mundial, la Sociedad de Naciones mandó un grupo de expertos para imaginar un mecanismo impidiendo la doble imposición internacional.¹⁰⁴⁶ Dichos expertos desarrollaron el concepto de establecimiento permanente en 1927, que fue adoptado en el modelo de convenciones de doble imposición de la OCDE en 1963, al que siguieron revisiones en 1977 y 1992.¹⁰⁴⁷ La Sociedad de las Naciones apoyaba en 1940 que un establecimiento permanente debía estar constituido por un puesto fijo, pero también reservó la posibilidad de imposición en el Estado fuente para ventas significativa sin plaza fija de negocio.¹⁰⁴⁸

Poco a poco, hemos constatado una dilución del requisito de la presencia física, para adaptarse a las nuevas prácticas comerciales de la segunda mitad del siglo XX: economía de servicios, globalización, aumento en la movilización del capital y de otros factores de producción. Así pues, la definición del establecimiento permanente ha sido ampliada¹⁰⁴⁹ para incluir incluso los agentes independientes que contratan habitualmente en el Estado fuente.¹⁰⁵⁰

¹⁰⁴⁵ WILLIAMS R., *op.cit.*, 3

¹⁰⁴⁶ Sobre este tema, véase CHECA GONZÁLEZ C., “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional” *in* Anuario de la Facultad de Derecho Universidad de Extremadura (AFDUE), 5, 1987, 151-170.

¹⁰⁴⁷ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 401-402

¹⁰⁴⁸ “Paragraph 2 of art. IV of the Mexico Draft indicated: "If an enterprise or an individual in one of the contracting States extends their activities to the other State, through isolated or occasional transactions, without possessing in that State a permanent establishment, the income derived from such activities shall be taxable only in the first State." The Mexico Draft was never adopted by the League of Nations and a subsequent draft (the so-called London Draft) returned to the earlier definition of a PE that focused largely on the need for a fixed presence within a source country.”

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 414

¹⁰⁴⁹ Cada vez que la OCDE reexamina la noción de establecimiento permanente, es para ampliar el concepto, de modo que permita al Estado en el que se encuentra este establecimiento gravar las rentas generadas a través de él.

DOUENIAS S., *op.cit.*, 414

¹⁰⁵⁰ BELLEMARE J., *op.cit.*, 746

Además, ficciones de establecimiento permanente han sido desarrolladas para sobrepasar el requisito de permanencia geográfica y temporal,¹⁰⁵¹ procurando que ciertas actividades temporales y móviles sean incluidas en la definición de establecimiento permanente.¹⁰⁵²

Siendo dicho, la definición actual del establecimiento permanente ha sido editada cuando una presencia física fue presumiblemente necesaria para el conducto de un negocio en una jurisdicción dada.¹⁰⁵³ Por tanto, en la economía digital y sus subsecuentes avances tecnológicos, esa exigencia de permanencia física no sigue siendo válida en todo o en parte.¹⁰⁵⁴

El carácter fijo del establecimiento permanente es decisivo. Según la OCDE, la palabra “fijo” en la definición de establecimiento permanente se aplica al lugar de establecimiento en el sentido de que debe establecerse en un lugar preciso con un cierto grado de permanencia.¹⁰⁵⁵ La OCDE considera además que el ejercicio de la actividad de una empresa debe realizarse a través de este lugar fijo, y que esto significa que el personal lleva a cabo la actividad de la empresa en el país en el que se encuentra el lugar fijo de la misma.¹⁰⁵⁶

Podemos resumir la caída en desuso de la definición del establecimiento permanente con las siguientes palabras:

Four decades ago, when the PE definition in the OECD model was last modified, foreign operations were largely bricks-and-mortar businesses. However, the evolution of the virtual world over the past 40 years has led to complex modern business models. Enterprises can now carry out significant economic activities in a country without having a physical presence in that jurisdiction, and their business functions may be spread across many countries. The PE framework has not kept pace with these developments, affording opportunities for the artificial

¹⁰⁵¹ En ese sentido, un umbral de venta bruta de 1 millón USD asegura que los Estados fuente solo imponen no residentes si ellos tienen un negocio consecuente en este.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 414

¹⁰⁵² COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 406

¹⁰⁵³ DOUENIAS S., *op.cit.*, 413

¹⁰⁵⁴ A título ilustrativo, se discute desde hace décadas si un servidor informático puede ser considerado como establecimiento permanente. Ese debate se expande a otros desarrollos tecnológicos como el cloud computing.

BELLEMARE J., *op.cit.*, 737

¹⁰⁵⁵ “Permanent establishment is described as the “fixed places of business” of any enterprises. The governing notion here is that it is a place and that these physical places must be fixed, as opposed to transitory.”

LAVIN T., WYATT J. N., “Concept of permanent establishment” in *Revue Juridique Themis*, 4(2), 1969, 224

¹⁰⁵⁶ LAVIN T., WYATT J. N., *ibid.*, 243

*reduction of taxable profits by the dissociation of tax from the location of income-earning business activities.*¹⁰⁵⁷

Como respuesta a la inoperancia del concepto, vimos en la jurisprudencia el desarrollo de la noción de establecimiento permanente de servicios,¹⁰⁵⁸ recayendo en la prestación de servicios técnicos¹⁰⁵⁹ o de asesoramiento.¹⁰⁶⁰

Por consiguiente, sobre la base de la jurisprudencia anterior, se puede considerar que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente de servicios en la India si delega empleados u otro personal en la India, y dicho personal permanezca en la India durante más del período especificado en el Convenio Modelo para prestar servicios distintos de los servicios incluidos, tal como se definen en el Convenio Modelo.¹⁰⁶¹

Además, la jurisprudencia y las prácticas fiscales, especialmente de los países en desarrollo, tienden a considerar que un establecimiento permanente no requiere más presencia física, sino

¹⁰⁵⁷ BELLEMARE J., *op.cit.*, 728

¹⁰⁵⁸ “Verizon Communications” fue un caso judicial de la República de India que involucra a una empresa extranjera dedicada a la prestación de servicios de conectividad internacional en la región de Asia y el Pacífico, que incluía la prestación de servicios de transmisión de datos a clientes en la India. La empresa extranjera no necesitaba en absoluto presencia física para llevar a cabo sus actividades. El contribuyente argumentó que no tenía establecimiento permanente en la India porque no tenía un agente dependiente allí. En respuesta a este argumento, el tribunal señaló que, en un mundo virtual, la presencia física de una entidad se ha convertido hoy en una presencia insignificante. Al contrario, los derechos y las responsabilidades frente al cliente muestran claramente el alcance de la presencia virtual del contribuyente no residente que opera a través de sus equipos instalados en las instalaciones del cliente y a través de los cuales el cliente tiene acceso a los datos.

BELLEMARE J., *op.cit.*, 731

¹⁰⁵⁹ Para ilustrar, consideramos el siguiente esquema. La empresa Xa es un contratista independiente que presta servicios a Xb en condiciones de plena competencia. Xa y Xb no están ubicadas en el mismo territorio. Además, Xa debería tener el derecho exclusivo de supervisar, administrar, controlar, dirigir, adquirir, realizar o hacer que se realicen todos los trabajos, deberes u obligaciones necesarios según los términos del acuerdo. En ningún caso Xb debe controlar el negocio de Xa o su gestión interna. Sin embargo, Xb puede llevar a cabo actividades de administración (limitadas a actividades de control de calidad e informar y proporcionar capacitación preliminar al personal que participa en la prestación de los servicios).

RAGHAVAN R., “Permanent Establishment Issues in Indian Outsourcing Transactions” *in* 23 NAT’L L. Sch. India Rev. 10, 2012, 16-17

¹⁰⁶⁰ LEGWAILA T., *op.cit.*, 823

¹⁰⁶¹ RAGHAVAN R., *op.cit.*, 19

una prestación de servicio en un determinado período de tiempo con una cierta cantidad de valor.¹⁰⁶²

Con respeto a acuerdos de comisión y estrategias similares, los tribunales de algunos países parecen haber adoptado una interpretación más amplia del concepto de establecimiento permanente y del agente independiente de lo que de otro modo podría sugerir el Convenio Modelo de la OCDE anterior a 2017.¹⁰⁶³ En Italia, por ejemplo, el asunto Philip Morris dio a las autoridades fiscales la posibilidad de aplicar un enfoque amplio sobre la forma de la interpretación de un establecimiento permanente.¹⁰⁶⁴ En Francia y Noruega, sin embargo, las decisiones judiciales han declarado que las disposiciones de los comisionados y estrategias similares no han dado lugar a un establecimiento permanente. Si bien Francia y el Reino Unido también han impugnado estos esquemas por razones de precios de transferencia, esta respuesta ha tenido un éxito limitado.¹⁰⁶⁵

Por añadidura, varias jurisdicciones incluyen a menudo en sus tratados una definición más amplia de establecimiento permanente que la definición del Convenio Modelo, tal como establecimiento permanente de reunión y supervisión (India), establecimiento permanente de servicios (Chile), exploración y desarrollo de recursos (Dinamarca y Noruega) y empresas de seguros (Australia).¹⁰⁶⁶ En el caso AB LLC y RD Holdings LLC v Commissioner of the South

¹⁰⁶² Algunos países emergentes, en particular Brasil, Rusia, India y China reivindicó la jurisdicción fiscal sobre los pagos de su Estado, como las regalías mencionadas en el artículo 12 del Convenio de la OCDE, aunque no son atribuibles a un establecimiento permanente, incluso si los servicios subyacentes a esa renta no se realizan físicamente dentro de su jurisdicción.

TRAVERSA E., ZEYEN G., “Recent Trends in Belgium’s International Tax Policy” in BROWN B. K., *Taxation and Development: A Comparative Study*, Springer International Publishing, 2017, 72

¹⁰⁶³ La ambigüedad de los comentarios sobre el artículo 5, y su lenta evolución sin una política orientadora claramente explicada, han producido diferentes interpretaciones entre los países sobre el concepto de establecimiento permanente y han creado una necesidad real de que los contribuyentes y las administraciones fiscales de todo el mundo tengan más certeza en este ámbito.

BELLEMARE, *op.cit.*, 731

¹⁰⁶⁴ CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, 7 de Mayo de 2002, n°. 3367 and 3368; 25 de Mayo de 2002 May 2002, n° 7682; 6 de Diciembre de 2002, n° 17373

¹⁰⁶⁵ IFA, *Reconstructing the treaty network* : Cahiers de droit fiscal international, vol. 105a, 2020, 26

¹⁰⁶⁶ IFA, *ibid.*, 27

African Revenue Services,¹⁰⁶⁷ el concepto de establecimiento permanente se interpretó en el sentido de que: “una persona no residente puede crear un establecimiento permanente incluso si la persona extranjera no ha creado un lugar de negocios fijo, sino que se ha limitado a prestar servicios durante más de 183 días en cualquier período de doce meses, y este período de 183 días no tiene que ser en un año fiscal”.¹⁰⁶⁸

Ahora bien, el concepto de establecimiento permanente parece hoy demasiado restringido para aprehender el conjunto de actividades incumbiendo a la economía digital.¹⁰⁶⁹ Su definición pone unos problemas que amenazan la imposición en el Estado fuente al beneficio del Estado de residencia (aun siendo artificial).¹⁰⁷⁰

HINNEKENS, por su parte, propuso la creación de un establecimiento permanente virtual donde los Estados fuentes tendrían permitido imponer el beneficio transfronterizo a empresas no residentes, si las mismas hacen negocios continua y significativamente en el mismo Estado.¹⁰⁷¹

2.4. Desarrollo de la noción del establecimiento permanente virtual

El problema de la no imposición de ciertos grandes sectores de la economía digital sigue estando fuertemente vinculado a la inoperancia de la definición del establecimiento permanente en esta materia.¹⁰⁷²

Por lo tanto, hace tiempo se han mantenido debates sobre las características de los componentes de la economía digital y sus consecuencias en la fiscalidad internacional.

¹⁰⁶⁷ REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, TAX COURT Held at Johannesburg, caso n° 13276 AB LLC y RD Holdings LLC v Commissioner of the South African Revenue Services

¹⁰⁶⁸ LEGWAILA T., *op.cit.*, 833

¹⁰⁶⁹ Véase *supra* 1.1.

¹⁰⁷⁰ MARIPIILLAT C., *op.cit.*, 28

¹⁰⁷¹ COCKFIELD A. J., *ibid.*, 415

¹⁰⁷² VERHAEGHE P., *op.cit.*, 90

Por ejemplo, la cuestión de saber si un servidor puede ser constitutivo de un establecimiento permanente ha sido debatida en la doctrina.¹⁰⁷³ Según la OCDE, un equipo electrónico de este tipo debe ser fijo para calificarse como un establecimiento permanente, lo que lleva a excluir de dicha definición cualquier plataforma de computación en la nube.¹⁰⁷⁴

Además, parece que una página web, entendida como un combinación de *software* y de datos, no se considera un “lugar fijo de negocio” y, por consiguiente, un activo físico que tiene la capacidad de vincular una empresa a una ubicación física específica.¹⁰⁷⁵

De ahí, no hay más razón para que un requisito de presencia física sea usado para determinar el nexo en materia de imposición internacional. Comentaristas han notado que el ejercicio de la jurisdicción fiscal sobre unas ventas significativas en un Estado fuente podía ser justificado solamente por el hecho de que el mercado de un Estado fuente representa oportunidades para que se presente una generación de beneficios.¹⁰⁷⁶

Por ejemplo, VOGEL sugiere que “[i]t cannot convincingly be denied that providing a market contributes to the sales income at least to some extent as providing the goods does. There is no valid objection, therefore, against a claim of the sales State to tax part of the sales income.”¹⁰⁷⁷

La razón principal es que, si bien es cierto que la territorialidad es un concepto más fácil de definir y encuadrar en el derecho internacional, no es menos cierto que la tarea se torna mucho

¹⁰⁷³ Un servidor podría constituir un establecimiento permanente, si es una parte esencial y significativa de la actividad comercial de la empresa en su conjunto, o donde otras funciones básicas de la empresa se llevan a cabo a través de los equipos informáticos.

AZAM R., *op.cit.*, 12

Pero, si el servidor se resume en una página web que gestiona el pedido de clientes, procesa el pago y transmite un bien o servicio digital al consumidor final (véase COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 409), no se consideraría como un establecimiento permanente.

VACA BOHORQUEZ A. C., *op.cit.*, 94

¹⁰⁷⁴ COLLIN P., COLIN N., *op.cit.*, 122

Se quiere decir por “computación en la nube” el uso de una red de servidores remotos conectados a Internet para almacenar, administrar y procesar datos, servidores, bases de datos, redes y software.

¹⁰⁷⁵ VACA BOHORQUEZ A.C., *op.cit.*, 94

¹⁰⁷⁶ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 403

¹⁰⁷⁷ Véase VOGEL K., “Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments” (1998), 11 INTERTAX 393 at p. 400 *citado en* COCKFIELD A. J., *ibidem*

más compleja a la hora de aplicarlo en la fiscalidad internacional. En ese sentido, es más sencillo imponer extranjeros no residentes teniendo como base el criterio territorial, al contrario de imponer sociedades, si se tiene en cuenta que la residencia de una sociedad es mucho más maleable, sin hablar de los empleados y dirigentes que son cada día más móviles.¹⁰⁷⁸

En el mismo orden de ideas, los que han defendido la propuesta de crear un establecimiento permanente virtual, tienen como propósito habilitar el Estado de origen para gravar los beneficios transfronterizos de las empresas que hacen negocios continuos y significativamente en el mismo Estado.¹⁰⁷⁹

Esta ficción ampliará la definición de establecimiento permanente, incluyendo un tal lugar fijo virtual de negocios. El nuevo nexo sería, según la OCDE, la importante presencia digital “basada en una prueba para la presencia de un establecimiento permanente virtual”.¹⁰⁸⁰

Esta propuesta se refiere a la presencia económica de un contribuyente en el Estado de su cliente, a través de una interacción electrónica sin lugar fijo físico y tiene como objetivo extender la aplicación del concepto de establecimiento permanente al lugar fijo virtual de negocio, a la agencia virtual y la presencia comercial *in situ*.¹⁰⁸¹

Además del criterio cualitativo de la presencia de un establecimiento permanente virtual, se abarca también uno cuantitativo.¹⁰⁸² Si las ventas de una empresa sin establecimiento

¹⁰⁷⁸ AVI-YONAH R. S., *op.cit.*, 2004, 12

¹⁰⁷⁹ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 415

¹⁰⁸⁰ EP, *op.cit.*, 2016, 43

¹⁰⁸¹ MARINI P., Rapport 614, sur l'économie digitale, présenté à l'Assemblée Nationale le 27 juin 2012, Sénat français, 31

¹⁰⁸² Resumiendo las propuestas de reforma del concepto de PE, que, examinando la labor activa de la OCDE y la Comisión Europea, probablemente se aplicará en los actos de estas organizaciones, puede señalarse que los criterios generales para determinar el establecimiento permanente como presencia económica significativa en el Estado incluyen: 1) la ejecución de actividades de prestación de servicios digitales; 2) alcanzar el umbral del número de usuarios en un estado determinado; 3) el logro de un umbral temporal de regularidad (duración) de la actividad en el estado dado; 4) alcanzar el umbral de ingresos mínimos.

PONOMAREVA K.A., *op.cit.*, 2087-2088

permanente tradicional en un Estado de origen superan un umbral determinado, entonces se cumplirá este criterio.¹⁰⁸³

Tal interpretación de la virtualidad del establecimiento permanente fue recientemente reconocida en cierta jurisprudencia, argumentando sobre el importante negocio realizado sin referirse de todos modos a una evaluación precisa del umbral de esta.¹⁰⁸⁴ En el caso Dell Ireland,¹⁰⁸⁵ el tribunal decidió que los ingresos imposables eran los ingresos obtenidos por la venta de productos al mercado español.¹⁰⁸⁶

Por el contrario, y en otras ocasiones, las autoridades fiscales colombianas decidieron que en la hipótesis de “transacciones de comercio electrónico como servicios de hospedaje y acceso a bases de datos, realizadas por personas que no son residentes”, los ingresos no estaban sujetos a impuestos por la legislación colombiana ya que los servicios no se prestan en Colombia. Además, “en el fallo N° 6256 de 2005, las mismas Autoridades Fiscales sostuvieron que las transacciones de comercio electrónico realizadas por no residentes no se aplican con el impuesto sobre la renta en Colombia”.¹⁰⁸⁷

La idea del establecimiento permanente virtual fue también propuesta por la Comisión Europea en su directiva de propuestas sobre la fiscalidad digital,¹⁰⁸⁸ en su artículo 4, donde la recopilación de datos se considera específicamente como una actividad imponible.¹⁰⁸⁹

¹⁰⁸³ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 417

¹⁰⁸⁴ Véase, por ejemplo, en este asunto U.S. SUPREME COURT, *South Dakota v. Wayfair Inc*, 2018.

¹⁰⁸⁵ TRIBUNAL SUPREMO, Sentencia 2861/2016, ECLI: ES:TS:2016:2861, 20th June De 2016

¹⁰⁸⁶ VACA BOHORQUEZ A.C., *op.cit.*, 98

El tribunal observó que Dell Ireland tenía presencia fiscal en España, ya que las actividades realizadas allí (comercio, venta y entrega) eran económicamente significativas y, por lo tanto, existía un establecimiento permanente virtual en España a pesar de que Dell Ireland no tenía presencia física en la jurisdicción.

BELLEMARE J., *op.cit.*, 730

¹⁰⁸⁷ VACA BOHORQUEZ A.C., *ibid*, 99-100

¹⁰⁸⁸ Véase *supra* Capítulo II, Título II, 2.4.

¹⁰⁸⁹ De conformidad con el artículo 4 de la propuesta de Directiva, se considerará que una empresa que presta servicios digitales tiene una “presencia digital” imponible, es decir un establecimiento permanente virtual en un Estado miembro de la UE. El beneficio se distribuirá al establecimiento permanente virtual en función de factores económicamente significativos. Estas actividades incluyen la recopilación, procesamiento y venta de datos de usuario, procesamiento y visualización del contenido del usuario, venta de espacio publicitario en Internet y

Esta forma de atribución de valor, también compartida por la Comisión Europea en sus propuestas, parece adaptar el principio de globalidad, aunque minoritaria en las prácticas fiscales internacionales,¹⁰⁹⁰ en este asunto de la fiscalidad digital.¹⁰⁹¹

Los nuevos criterios de vinculación que encontramos en la literatura son: el exceso de un cierto umbral de renta procedente de los clientes de la jurisdicciones mercado, de un cierto número de clientes en la jurisdicción de mercado o de un numero de contrato en la jurisdicción de mercado.¹⁰⁹²

2.5. Conclusión

Como vimos, la evasión fiscal digital del establecimiento permanente borra la pertinencia del concepto de territorialidad, visto que la virtualidad es una característica fundamental de la economía digital. Por lo tanto, el estatuto de establecimiento permanente, basándose en el concepto de territorialidad y el requisito de presencia física, es fácil de evitar en el caso del negocio de recopilación de datos.¹⁰⁹³

Las soluciones existentes para hacer frente a la evasión fiscal de la recopilación de datos digitales son, por lo tanto, en primer lugar, el concepto de establecimiento permanente virtual a través de la presencia digital significativa, y en segundo lugar la atribución de beneficios basados en la proporción de usuarios generadores de datos en una jurisdicción sobre la cantidad total de usuarios generadores de datos.

suministro de contenidos de terceros al mercado de Internet (artículos 5, apartado 3, 5, apartado 5, del proyecto de Directiva).

PONOMAREVA K. A., *op.cit.*, 2085

¹⁰⁹⁰ Véase *infra* Capítulo V, Título II, 2.3.

¹⁰⁹¹ “Los beneficios atribuibles o con respecto a la importante presencia digital serán los que la presencia digital habría obtenido si hubiera sido una empresa independiente e independiente que haya realizado las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones, en particular en sus relaciones con otras partes de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital.”

CE, *op.cit.*, art. 5.2

¹⁰⁹² NOGUEIRA J., “A critical exam of the reasons put forward to support new tax measures for overcoming the challenges created by digitalization” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *op. cit.*, 106-107

¹⁰⁹³ PENG W., *op.cit.*, 346

Aunque es demasiado pronto para estimar si el establecimiento permanente digital virtual proporcionará una imposición justa de las operaciones transfronterizas de la economía digital, parece que es un primer paso alentador en la redefinición de la jurisdicción fiscal y el enfoque de nexo en la era de una economía digitalizada.

No obstante, no es seguro que esta combinación de soluciones funcione adecuadamente, por la manera en cómo se superponen, por un lado, el principio de territorialidad y, por otro, el principio de globalidad con el objetivo de gravar los mismos ingresos.

La solución de atribución de beneficios podría dar también lugar a competencia entre Estados, si los conceptos de definición de reubicación de renta son definidos de una manera demasiado vaga.

Por tanto, algunos autores consideran que eso es la solución idónea a los problemas puestos por la economía digital, junta con la imposición mínima global,¹⁰⁹⁴ en defecto de ausencia de establecimiento permanente digital.¹⁰⁹⁵

3. Caracterización y valoración de los datos recopilados

Desde recientemente, el derecho fiscal internacional está luchando por adaptarse a las nuevas situaciones creadas por la economía digital,¹⁰⁹⁶ en vista de que cada vez se está haciendo más difícil calcular el valor que las empresas deben a los gobiernos en materia tributaria.¹⁰⁹⁷

De hecho, la digitalización permite disociar los beneficios y las actividades económicas, facilitando la optimización fiscal.¹⁰⁹⁸ Los modelos de negocio surgidos de la economía digital,

¹⁰⁹⁴ Véase *infra* Capítulo V, Título I, 3.

¹⁰⁹⁵ ANDRÉS AUCEJO E., “Toward a global consensus on the taxation of the digital economy, included as one of the general bases of a Global Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 and AAAA agendas) in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *op. cit.*, 130-135

¹⁰⁹⁶ GRINBERG I., *op.cit.*, 2019, 85

¹⁰⁹⁷ OECD, *op.cit.*, 2018, 13

¹⁰⁹⁸ Así pues, se ha demostrado “que las empresas multinacionales trasladan artificialmente los beneficios hacia los países con bajos impuestos y especialmente hacia los paraísos fiscales (Dharmapala, 2014; Cerveza, de Mooij, y Liu, 2020). Dado que estas empresas son actores principales de la economía, las pérdidas en los ingresos del impuesto sobre la renta de las empresas derivadas del cambio de beneficios podrían ser sustanciales. Según Clausing (2016), podrían alcanzar los 100.000 millones de dólares anuales para Estados Unidos”.

¹⁰⁹⁹ como el de recopilación de datos, también hacen más difícil definir dónde se crea el valor.¹¹⁰⁰

El valor en sí mismo de los datos recopilados y su caracterización no se encuentran armonizados en virtud del derecho civil, hecho éste que podría conducir a distorsiones, y posiblemente desajustes híbridos. El problema de la caracterización de renta es por tanto un problema general encontrado en el marco de la digitalización de la economía.¹¹⁰¹

En esta sección, discutiremos brevemente la valoración económica y la caracterización en el derecho civil de los datos recogidos,¹¹⁰² así como las posibles consecuencias en la fiscalidad internacional.

3.1. La brecha jurídica de la fiscalidad transfronteriza de los datos recogidos

Según las Naciones Unidas, la evasión fiscal digital puede lograrse mediante las siguientes técnicas:

Migrating services that can be provided in person to cyberspace and keep in-person services at a minimum which gives no rise to PE.

Converting royalties into services fees and avoid withholding tax by transforming technical services or provision of software etc. into services delivered online; and

SOUILLARD B., Import Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from the China Shock, ECARES, julio de 2020, 2

¹⁰⁹⁹ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 1.

¹¹⁰⁰ CAUSSADE T., *op.cit.*, 325

¹¹⁰¹ “The digital world raises a number of problems with respect to income characterization issues. Cross-border transactions involving the transmission of digital goods or services often make it difficult to determine whether a transfer of a product has occurred, whether services have been performed, or whether an intangible product has been licensed. The problem is that transactions involving digital goods and services often blur the lines among different categories of income. The digital world raises several problems with respect to income characterization issues. Cross-border transactions involving the transmission of digital goods or services often make it difficult to determine whether a transfer of a product has occurred, whether services have been performed, or whether an intangible product has been licensed. The problem is that transactions involving digital goods and services often blur the lines among different categories of income”.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2006, 143

¹¹⁰² Para un estudio exhaustivo de la caracterización de la renta en la economía digital véase LI J., International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study Toronto Canadian Tax Foundation, 2003, 420-444.

*Monetizing location relevant data created by local customers without any compensation.*¹¹⁰³

En este último caso se refiere específicamente a la recogida de datos y es en la que se centrará esta sección.

El problema aquí es el siguiente: una empresa multinacional recopila datos personales de usuarios o datos comportamentales de los usuarios de forma gratuita a través de soportes digitales, a cambio de contenidos digitales, por ejemplo.¹¹⁰⁴ Recogidos en el Estado de consumo de los servicios ofrecidos, los datos son explotados y vendidos por la empresa recaudatoria de los datos o por empresas ajenas al país de recaudación de tal manera que el Estado fuente de estos últimos no goza de ningún poder fiscal,¹¹⁰⁵ entendiéndose que su producción no es remunerada y que no se consideran verdaderos activos.¹¹⁰⁶

Este último párrafo parece indicar que enormes áreas de la economía digital escaparon de la fiscalidad y de sus consecuencias legales posteriores, ya que el negocio de recopilación de datos es el primer recurso de dicha economía.¹¹⁰⁷

Para la Comisión Europea, esta hipótesis no causa problemas a nivel interno puesto que el derecho interno abarca toda la cadena de creación de valor dentro de su jurisdicción. Sin embargo, en una situación transfronteriza, no es el caso, lo que lleva a una posible no

¹¹⁰³ UNITED NATIONS, *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*, Department of Economic and Social Affairs, 2014, 31

¹¹⁰⁴ COMISIÓN EUROPEA, *Propuesta de Directiva sobre determinados aspectos relativos a los contratos de suministro de contenidos digitales*, 2015/0287 (COD), 2015, 11

¹¹⁰⁵ MARPILLAT C., *op.cit.*, 44

¹¹⁰⁶ Del mismo modo, su costo a veces se integra en el precio de venta de los servicios publicitarios, pero estos ingresos escapan en gran medida del impuesto estatal de su origen.

COLLIN P., COLIN N., *op.cit.*, 122

¹¹⁰⁷ AUGAGNEUR L-M., *op.cit.*, 465

Además, según la Comisión Europea: “Sólo en 2014, los flujos transfronterizos de datos generaron 2,8 billones de dólares en valor económico superior al valor del comercio mundial de mercancías”.

COMISIÓN EUROPEA, *Documento de trabajo del personal de la Comisión sobre el libre flujo de datos y las cuestiones emergentes de la economía europea de datos: Acompañamiento del documento Comunicación sobre la construcción de una economía de datos europea*, SWD (2017) 2 final, 10 de enero de 2017, 7

imposición de la creación de valor en ninguna jurisdicción,¹¹⁰⁸ o a una imposición en una jurisdicción menos legítima.¹¹⁰⁹

A primera vista, sin embargo, se podría argumentar que no hay evasión fiscal *per se* ilegítima, dado el hecho de que estos datos se recopilan de forma gratuita. Más claramente, los consumidores participan libremente en el proceso de producción de un contribuyente extranjero, por ejemplo, en el sector de la recopilación de datos.¹¹¹⁰

No obstante, si los datos se recopilan libremente en este modelo de negocio, eso no excluye el hecho de que exista un rendimiento no monetario del intercambio¹¹¹¹ y que estos datos tengan un valor comparable al dinero.¹¹¹² La valoración justa de ese contravalor es aquí el núcleo de la cuestión.¹¹¹³

En pocas palabras, el problema radica en el hecho de que los datos recogidos por las empresas multinacionales del sector digital no se consideran actualmente como una nueva forma de flujo financiero imponible.¹¹¹⁴

¹¹⁰⁸ COMISIÓN EUROPEA, *ibid.*, 16

¹¹⁰⁹ En primer lugar, según el sistema existente, las ganancias comerciales están, y deben ser, gravadas. donde se crea valor. En segundo lugar, los usuarios de determinadas empresas altamente digitalizadas crean valor, pero el sistema fiscal internacional existente no asigna derechos impositivos a países donde se encuentran estos usuarios

VELLA J., “Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword” *in* National Tax Journal, 72 (4), diciembre de 2019, 825

¹¹¹⁰ COLLIN P., COLIN N., *op.cit.*, 2

¹¹¹¹ Ese podría ser el acceso a contenidos digitales. Por ejemplo, para accederlo, se debe inscribir sobre un sitio web por vía de su perfil Facebook o por su correo electrónico.

¹¹¹² COMISIÓN EUROPEA, *op.cit.*, 2015, cons. 13

¹¹¹³ Los defensores de un enfoque de la creación de valor basado en la oferta consideran que los consumidores no participan en la creación de valor. Si compran productos o prestaciones, este acto de compra no crea en sí mismo realmente valor, sino que es más bien la consecuencia de trabajos importantes en términos de desarrollo de un producto, de su elaboración y de la comunicación que se hace a su alrededor.

Los partidarios de un enfoque basado en la demanda, en cambio, tienen en cuenta a los consumidores: sin su compra, no es posible ningún valor.

ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Contrôle Budgétaire en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure, et M. Jean-François Parigi, président, 12 septembre de 2018, n° 1236, 168

¹¹¹⁴ MARPILLAT C., *op.cit.*, 31

3.2. El problema subyacente de la calificación de datos en el derecho tributario internacional

La cuestión de la calificación de los datos recogidos en el marco de la economía digital es un debate crucial.¹¹¹⁵ En efecto, se aplican tipos impositivos diferenciales entre los bienes y los servicios,¹¹¹⁶ lo que requiere una clasificación clara de los productos y servicios digitales como uno u otro.¹¹¹⁷

Primeramente, parece que, desde el punto de vista económico, los datos son mercancías y una riqueza¹¹¹⁸ que permiten la planificación, el marketing y la operación comercial basada en

¹¹¹⁵ Por ejemplo, se puede preguntar si una película descargada es el mismo producto que una película alquilada o comprada en una tienda. Se puede argumentar que el primero es un servicio digital (prestado electrónicamente) es decir, el suministro de información, y no un producto. Por tanto, la mayoría de los servicios intangibles están sujetos a impuestos en los Estados Unidos, pero no en la Unión Europea. Además, en Canadá, los productos digitalizados se clasifican como bienes personales intangibles, que son gravables con arreglo al impuesto federal sobre bienes y servicios. Es evidente que las experiencias de los países difieren, lo que podría dar lugar a la doble imposición o a la no imposición del comercio transfronterizo.

LIGHTART J. E., “Consumption Taxation in Digital World: A Primer” *in* Canadian Tax Journal, 52(4), 2005, 1085

¹¹¹⁶ Y entre ellos según su naturaleza.

¹¹¹⁷ Ejemplos de servicios digitales incluyen libros descargados o transmitidos, música y películas, telecomunicaciones, juegos online, etc.

VAZQUEZ J. M., *op.cit.*, 23

¹¹¹⁸ La riqueza digital cubre una variedad muy heterogénea de activos. Sólo para mencionar algunos ejemplos:

- Correos electrónicos,
- Fotos en un teléfono móvil, ordenador, unidad de disco duro, unidad flash, en la nube o en línea,
- Software, aplicaciones y dominios web,
- Almacenamiento o transmisión de libros, música y vídeos (ej., iTunes, Spotify, Google Play, YouTube, Amazon),
- Intercambio de archivos (ej., Dropbox y Google Docs),
- Criptomonedas (ej., bitcoins),
- Equipos de juego y cuentas de juego (ej., Xbox, PlayStation, Minecraft),
- Cuentas financieras en línea (ej. PayPal),
- Ventajas del programa de fidelización (p. ej., millas de viajero frecuente),
- Almacenamiento en línea (ej., iCloud, Dropbox, Google Drive),
- cuentas de mercado como Amazon u otras tiendas en línea,
- Perfiles de redes sociales (ej. Facebook, Twitter, Instagram, Pinterest).

ellos.¹¹¹⁹ Así pues, la generación de datos¹¹²⁰ de los usuarios se vuelve un nuevo producto comercial en sí.¹¹²¹ En este aspecto, la participación de los usuarios es fundamental.¹¹²²

Desde el punto de vista jurídico, además, según la concepción clásica del derecho de los bienes, un bien es susceptible de ser adquirido y de tener un valor económico.¹¹²³ Del mismo modo, un bien (intangible) se reconoce como una categoría del derecho de propiedad,¹¹²⁴ siempre y cuando sea susceptible de ser comprado, es decir adquirido por un titular.¹¹²⁵

Las redes sociales se han convertido, desde hace varios años, en uno de los métodos más eficaces para llegar a determinados grupos destinatarios. Las empresas pueden aislar los intereses de sus clientes y potenciales clientes y, por lo tanto, pueden ponerse en contacto directamente con sus grupos destinatarios.

UITDEHAAG J., VAN ERP S., Chapitre 1. DIGITAL ASSETS in GIELEN P., Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement : Dix ans après l'adoption des lignes directrices de la Commission européenne pour l'efficacité de la justice, Larcier, 176-177

¹¹¹⁹ CAVANILLAS J. M., CURRY E., WAHLSTEROTHERS W., New Horizons for a Data-Driven Economy: A Roadmap for Usage and Exploitation of Big Data in Europe, Springer Open, 2016, 171

¹¹²⁰ La generación y la recopilación de datos requiere también una serie de servicios, que sean informáticos, de almacenamiento, de interpretación, estadísticas, etc.

¹¹²¹ VERHAEGHE P., *op.cit.*, 88

¹¹²² Concretamente, si una operación se hace a partir de los datos del consumidor, que se recogen y explotan, este consumidor debe poder ser visto como participante en la creación de valor.

¹¹²³ Esto significa que, para efectos legales, solo el propietario legal puede ejercer todos los derechos relacionados con un activo, ya sea tangible o intangible, a menos que algunos de esos derechos se transfieran contractualmente a otra parte.

VANWELKENHUYZEN T., “De toekomst van transfer pricing: Belgisch rapport n.a.v. het 71ste IFA-congres te Rio de Janeiro, Brazilië”, (27 augustus-1 september 2017) (The future of Transfer Pricing), t.f.r. 531, december 2017, 869

ASSEMBLÉE NATIONALE, *op.cit.*, 2018, 168

¹¹²⁴ GOLDSTEIN G., “La loi applicable aux droits réels portant sur des biens virtuels” in JAFFERALI R., MARQUETTE V., NUYTS A., Mélanges Nadine Watté, Louvain-la-Neuve, Larcier, 2017, 241

¹¹²⁵ Aquí está, además, un análisis de 27 diversas categorías de transacciones típicas del comercio electrónico:

1. Procesamiento electrónico de pedidos de productos tangibles
2. Pedidos electrónicos y descarga de productos digitales
3. Pedidos electrónicos y descarga de productos digitales con fines de explotación de derechos de autor
4. Actualizaciones y complementos
5. Software de duración limitada y otras licencias de información digital
6. Software de un solo uso u otro producto digital

No obstante, en el caso específico que estamos abordando, parece que no es posible identificar al propietario de los datos,¹¹²⁶ sino que sólo es posible identificar los medios y soportes¹¹²⁷ que los acogen.¹¹²⁸ Paralelamente el derecho del productor de datos resulta exhibir los rasgos de un

-
7. Licencia separada de alojamiento de aplicaciones
 8. Alojamiento de aplicaciones- contrato agrupado
 9. Proveedor de servicios de aplicaciones- (ASP en inglés)
 10. Derechos de licencia ASP
 11. Alojamiento de sitios Web
 12. Mantenimiento de programas informáticos
 13. Almacenamiento de datos
 14. Asistencia al cliente a través de una red informática
 15. Recuperación de datos
 16. Entrega de datos exclusivos u otros de alto valor
 17. Publicidad
 18. Acceso electrónico a asesoramiento profesional (por ejemplo) consultoría
 19. Información técnica
 20. Suministro de información
 21. Acceso interactivo al sitio web basado en la suscripción
 22. Portales comerciales en línea
 23. Subastas en línea
 24. Programas de referencia de ventas
 25. Contenido de las operaciones de adquisición
 26. Transmisión por Internet (en tiempo real)
 27. Derechos de transporte

(Traducción propia).

CARPO A. R., "Tax treaty issues in cyberspace: E-commerce and the permanent establishment concept" *in* *Ateneo Law Journal*, 45(2), 2001, 441

¹¹²⁶ Los datos pueden pertenecer a diversos agentes, pero no pueden ser poseídos en el sentido legislativo.

SEPPÄLÄ, T., JUHANKO J., MATTILA J., "Data Ownership and Governance: Finnish Law Perspective" *in* *ETLA Brief no. 71*, 29 de agosto de 2018, 3

¹¹²⁷ Es decir, el sitio web, la plataforma en líneas, etc.

¹¹²⁸ Por lo tanto, es más probable que los datos coincidan con la calificación del software, bajo la ley de propiedad, ellos no estando materialmente posiblemente poseído.

derecho de propiedad, y se ha presentado como una de las soluciones políticas al problema de valoración.¹¹²⁹ Por tanto, actualmente los datos no pueden ser calificados como un bien bajo la ley de propiedad clásica.¹¹³⁰

El problema del derecho de propiedad de los datos recopilados es aquí fundamental.¹¹³¹

Dicho eso, la Comisión Europea parece considerar el derecho contractual y su adaptación,¹¹³² como una solución a la inseguridad jurídica que rodea a los nuevos modelos de negocio digitales.¹¹³³ En este sentido, el usuario, en concepto de productor del dato, sería su propietario, y a su vez cedente, cuando abandona sus derechos a las plataformas digitales.¹¹³⁴

NAVES J. L., “Data in de rechtspraak” *in* Computerrecht: tijdschrift voor informatietechnologie en recht Vol. 2, 2018, 3

¹¹²⁹ STEPANOV I., “Introducing a property right over data in the EU: the data producer’s right – an evaluation *in* International Review of Law, Computers & Technology, 34:1, 66

¹¹³⁰ NAVES J. L., *op.cit.*, 4

¹¹³¹ Sobre este tema, véase ANCIAUX A., FARCHY J., MÉADEL C., “Granting property rights to personal data: An economic dead-end” *in* Revue d’économie industrielle, 158, 2017.

¹¹³² En efecto, dentro de la libertad contractual, puede especificarse quién datos pertenecen a, qué tipos de derechos de acceso hay a los datos, ya sean exclusivos, paralelos, etc.

SEPPÄLÄ, T., JUHANKO J., MATTILA J., *op.cit.*, 1

¹¹³³ STRAKER C., “From data property to data rights: Legal thoughts on basic principles of the European digital economy in the age of Big Data” *in* Revue du droit des technologies de l’information, n° 20, 2018, 73

Véase también *infra* Anexo 10.

¹¹³⁴ Los activos intangibles basados en la tecnología provienen de los derechos contractuales o no de utilizar, en particular, la base de datos así formadas.

GATUYU J., “Taxing a Digital Economy: Exploring Intangible Assets to Broaden Revenue Base in Kenya” *in* Strathmore L. REV. 103, 2019, 104

Otro enfoque es considerar los datos recopilados como un activo intangible.¹¹³⁵ Los activos intangibles son activos que no tienen una realización física o financiera.¹¹³⁶ Se clasifican ampliamente en “intangibles comerciales” e “intangibles de comercialización”.¹¹³⁷

Siendo dicho, los activos intangibles están ganando importancia en relación con los activos tangibles al generar tasas de rendimiento más altas en una economía que enfatiza en la innovación.¹¹³⁸ Los activos intangibles tienen una movilidad internacional mucho mayor en comparación con los activos tangibles a pesar de su ubicación aparente. Pueden trasladarse a una jurisdicción fiscal más baja para generar incluso mayores rendimientos para sus propietarios.¹¹³⁹

Considerar los datos como un activo no es tarea fácil dada la ausencia de una posibilidad de transmisión de propiedad entre el usuario y el recopilador.¹¹⁴⁰ En efecto, en el caso de los datos de los usuarios privados, estos últimos son intransmisibles.¹¹⁴¹ Esto significa que la persona a raíz de los datos tiene derecho a editarlos o eliminarlos.¹¹⁴² En tal caso, el acceso de la persona

¹¹³⁵ La ley contable generalmente define un activo intangible como un activo no monetario sin característica física, pero todavía parte de los activos de la compañía. Así pues, el plan contable francés define un activo inmaterial como un activo no monetario sin sustancia física. Un activo, siempre según el plan contable, es un elemento identificable del patrimonio que tenga un valor económico positivo para la entidad, es decir, un elemento que genera recursos que la entidad controla como consecuencia de ganancias pasadas y del que se espera obtener beneficios económicos futuros.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 75

¹¹³⁶ De acuerdo con el derecho contable, un activo intangible podría ser concesiones, patentes, licencias, *know-how*, marcas y derechos similares, *goodwill*, etc.

¹¹³⁷ GATUYU J., *ibidem.*, 103

¹¹³⁸ Los activos intangibles son particularmente importantes para las empresas con actividades digitales significativas.

EP, *op.cit.*, 2019, 14

¹¹³⁹ Estrategias de costos compartidos como los acuerdos de concesión de licencias pueden utilizarse para eludir las reglas que imponen impuesto por la transferencia de activos intangibles a un país extranjero.

¹¹⁴⁰ COMISIÓN EUROPEA, *op.cit.*, 2015, 2

¹¹⁴¹ Los datos personales no pueden ser cedidos por su titular, ya que pertenecen al derecho a la vida, las personas físicas siempre tienen la posibilidad de rectificar o suprimir sus datos. En tal caso, no se cumpliría la condición de control establecida en el plan contable general. Además, los elementos creados internamente no se contabilizan.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 75

¹¹⁴² COLLIN P., COLLIN N., *op.cit.*, 83

a sus datos impide así a las empresas ser el único propietario de dichos datos.¹¹⁴³ Como resultado, los datos no se pueden caracterizar como activo de una empresa.

Por añadidura, los desafíos de caracterización también implican la dificultad de decidir qué tipo de pagos traen consigo los nuevos modelos de negocio. ¿Pueden esos pagos, por ejemplo, considerarse beneficios empresariales o regalías?¹¹⁴⁴ De hecho, la forma en que se caracterizan los ingresos también determina qué normas se aplican y qué país tiene jurisdicción para gravarlos, es decir, el artículo 7 del Convenio Modelo para los beneficios empresariales y el 12 para las regalías.¹¹⁴⁵

El artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE define el término “regalías” como “cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.¹¹⁴⁶

Siendo dicho parece que la definición de las regalías no puede ser lo suficientemente precisa como para cubrir los ingresos procedentes de la entrega de datos digitalizados y de que una versión adaptada podría integrarse en dicho convenio.¹¹⁴⁷

Por lo tanto, la caracterización es un asunto importante, no sólo a la hora de definir qué normas del derecho tributario internacional deben aplicarse, sino principalmente en lo que respecta a los tipos impositivos, ya que, en general, las regalías están menos gravadas que los beneficios empresariales.¹¹⁴⁸ De manera menos importante, la forma de gravar es también influida por la

¹¹⁴³ En efecto, el artículo 348 CC define el derecho de propiedad por la reunión de tres facultades, gozar, disponer y reivindicar.

¹¹⁴⁴ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, *op.cit.*, 106

¹¹⁴⁵ VANWELKENHUYZEN T., *op.cit.*, 869

¹¹⁴⁶ OCDE, Convenio Modelo, *op.cit.*, art. 12

¹¹⁴⁷ MALHERBE J., SCHOTTE C., *op.cit.*, 239

¹¹⁴⁸ “If a digital services activity that falls within the definition of section 4 is identified, the UK DST is applied to any third-party revenue stream — “no matter how it is described” (HMRC, 2019, p. 21) — that is connected to the activity and linked to UK users. Examples include revenues arising from online advertising, subscription fees, commissions, data sales, and delivery fees.”

VELLA J., *op.cit.*, 832

calificación como impuesto mobiliario (en el caso de regalías) o sobre beneficios, siendo entendido que las retenciones a cuenta son más frecuentes en el primer caso.

A nuestro juicio pues, toca definir la retribución procedente de la recopilación de datos para el empresario como beneficio de empresas, bajo el artículo 7 del Convenio Modelo, tomando en cuenta la definición más larga de este último concepto.¹¹⁴⁹

3.3. El problema de la valoración de los datos recogidos

Definir si los datos son un bien o un activo y el asunto posterior de su tributación en virtud del Convenio Modelo,¹¹⁵⁰ no resuelve la cuestión del valor de dichos datos,¹¹⁵¹ y pues de la base gravable.

Según los investigadores europeos, las propuestas de la Comisión Europea en relación con la fiscalidad digital constituyen pasos positivos en la materia,¹¹⁵² pero deben ir seguidas de un estudio exhaustivo del proceso de creación de valor dentro de estos modelos de negocio y de un análisis sobre la determinación del lugar de la actividad económica.¹¹⁵³

De hecho, la digitalización del flujo de información, como ya hemos visto, permite a las empresas recopilar información y datos sobre los usuarios a través de las fronteras, lo que dificulta la identificación de dónde debe atribuirse el valor de los datos recopilados.

¹¹⁴⁹ Por definición, los beneficios de empresas pueden proceder de toda operación que procura una ventaja patrimonial desempeñada por estas.

Véase por ejemplo CIR, art. 24

¹¹⁵⁰ En la concepción contable, la diferencia entre un bien o un activo residen en la inmovilidad más grande del segundo, y, en consecuencia, la mayor dificultad de liquidarlo.

¹¹⁵¹ Por ejemplo, el “Google Tax” no tiene ningún mecanismo legal para definir y determinar la participación en el valor producido de una jurisdicción nacional específica.

FUCHS C., *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet*, London: University of Westminster Press, 2018, 16

¹¹⁵² Véase *supra* Capítulo II, Título I, 2.4.

¹¹⁵³ PONOMAREVA K.A., *op.cit.*, 2086

Con el fin de aprovechar el valor de dichos datos, estos deben someterse a una valoración adecuada que será aceptada por la comunidad financiera.¹¹⁵⁴ Por tanto, no hay ninguna norma específica existente aceptada por la profesión contable para lograr esto.¹¹⁵⁵

De hecho, economistas sugieren que los datos en sí son insuficientes para crear valor, pero que las empresas deben organizar su negocio para hacerlo valioso.¹¹⁵⁶ La creación de valor residiera pues en las manos de la empresas. Luego, los activos intangibles basados en datos son difíciles de aprehender por la legislación fiscal, debido a la dificultad de valorarlos.¹¹⁵⁷ Esta incertidumbre de valoración representa también un desafío importante respecto a las políticas de precios de transferencia de dichos activos.¹¹⁵⁸

Por lo tanto, de los instrumentos jurídicos propuestos o existentes en torno a esta cuestión,¹¹⁵⁹ se desprende que los ingresos imposables se valorarán y calcularán sobre la base del número de usuarios de servicios digitales que generaron datos, divididos por el número total de usuarios que generaron datos valorados en todo el mundo.¹¹⁶⁰ No obstante, según VERHAEGHE, esa

¹¹⁵⁴ Además, las reglas de valoración son a menudo definida por las leyes contables nacionales de cada jurisdicciones, aunque haya esfuerzos de armonización al nivel mundial, como por ejemplo en el caso de las normas IFRS.

¹¹⁵⁵ REESE D., “Database valuation: Putting a price on your prime asset” *in* Database Marketing & Customer Strategy Management vol. 14, 2, 2007, 104

¹¹⁵⁶ En el caso del negocio de recogida de datos, la valoración no puede verse expresamente en el momento de la recopilación, ya que se produce libremente, sino sólo en el momento en que la empresa recolectora le da valor al comercializarlas.

ZENG J., KHAN Z., “Value creation through Big Data in Emerging Economies: the role of Resource Orchestration and Entrepreneurial” *in* Management Decision, vol. 57 n° 8, 1818-1838, 2018

¹¹⁵⁷ Generalmente, utilizamos la estimación del enfoque de ingresos para los activos intangibles clásicos. En este método, el valor de los activos intangibles se realiza teniendo en cuenta el valor actual neto de la transmisión de beneficios futuros que se acumulan al propietario del activo. El enfoque se centra en el flujo de caja futuro derivado de una pieza particular de un intangible.

GATUYU J., *op.cit.*, 114

¹¹⁵⁸ MARPILLAT C., *op.cit.*, 43

¹¹⁵⁹ Véase la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, BOE N° 274, 16 de Octubre de 2020

¹¹⁶⁰ Ley 4/2020, *ibid.*, art. 10 2. C).

determinación de los ingresos imposables parece ser una violación de la prohibición de gravar el volumen de negocios¹¹⁶¹ o una doble imposición de la base imponible del IVA.¹¹⁶²

3.4. Riesgos de abusos

La virtualidad de los datos amplifica el problema de la ubicación artificial de actividades imposables, especialmente teniendo en cuenta los datos como un activo intangible. De hecho, el lugar donde se gestionan los intangibles puede determinar la ubicación de la fiscalidad.¹¹⁶³ A falta de normas sólidas contra el abuso, se abren oportunidades significativas y ambientes óptimas para llevar a cabo una planificación fiscal agresiva,¹¹⁶⁴ es decir que el vacío legal permita a las empresas con mayor grado de digitalización beneficiarse de ciertos regímenes fiscales y reducir su carga impositiva.¹¹⁶⁵

Además, no sólo se pueden cambiar los activos intangibles con bastante facilidad de una jurisdicción a otra, sino que también resultan ser difíciles de valorar.¹¹⁶⁶ Otro tipo de abuso de valoración también puede producirse en el ámbito de los precios de transferencia entre empresas interrelacionadas.¹¹⁶⁷

Por lo tanto, los activos intangibles pueden transferirse siguiendo transacciones no independientes, dando lugar a transferencia abusiva de beneficios, principalmente debido al hecho de que “los activos intangibles en el momento de la transferencia son difíciles de estimar.

¹¹⁶¹ VERHAEGHE P., *op.cit.*, 109

¹¹⁶² Si España toma la misma base imponible que el IVA y un mismo tipo para todas las actividades imposables, existe un alto riesgo de que este impuesto sea considerado por el Tribunal de Justicia de las Europeas como un impuesto prohibido sobre el volumen de negocios, ya que se trata de un impuesto sobre la totalidad del volumen de negocios atribuido al territorio español. Este impuesto también es incompatible con la jurisprudencia europea.

VERHAEGHE P., *ibid.*, 111

¹¹⁶³ OECD, *op.cit.*, 2018, 52

¹¹⁶⁴ SALINAS J., KANG S., *op.cit.*, 3

¹¹⁶⁵ COMISIÓN EUROPEA., *op.cit.*, 2018, 17

¹¹⁶⁶ Sobre los diferentes métodos de valoración, véase MORO VISCONTI R., *The Valuation of Digital Intangibles: Technology, Marketing and Internet*, Palgrave MacMillan, 2020.

¹¹⁶⁷ En efecto, la recopilación de datos personales no está incluida en las normas sobre precios de transferencia, mientras que la gran mayoría de las empresas de la economía digital obtienen una parte importante de sus beneficios gracias a la monetización de esos datos.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 44

[...] La información asimétrica entre los contribuyentes y las autoridades fiscales [y] ciertos arreglos dificultan la identificación de los activos intangibles ocultos a la libre transferencia.”¹¹⁶⁸

Las transacciones digitales plantean en efecto problemas de cumplimiento tributario más difíciles que las compras y ventas de bienes y servicios tangibles.¹¹⁶⁹ Para poder gravar efectivamente una transacción bajo principios tributarios tradicionales, los recaudadores de impuestos deben saber dónde se realiza la transacción, es decir dónde tiene lugar y si la transacción involucra un bien o un servicio.¹¹⁷⁰

Igualmente, y al considerar los datos como puros beneficios de empresas, la valoración también puede crear abusos. En efecto, si consideramos que el valor está creado y comercializado por el recopilador, según la teoría de la creación del valor,¹¹⁷¹ la imposición debería hacerse en el Estado de este último y no en el del consumidor, lo que puede fomentar la ubicación artificial de actividades económicas.¹¹⁷²

¹¹⁶⁸ PENG W., *op.cit.*, 349

¹¹⁶⁹ Porque los productos y los servicios intangibles se prestan electrónicamente y, por lo tanto, no se pueden verificar ni registrar en la frontera, las fronteras jurisdiccionales y nacionales siendo no relevantes.

¹¹⁷⁰ LIGHTART J. E., *op.cit.*, 1084

¹¹⁷¹ Véase *supra* 3.3.

¹¹⁷² Podemos, con analogía, tomar el ejemplo del modelo de negocio de Google:

“The main elements of this logic of arguments are the following ones:

1. Computer technology creates value: Google’s value derives from its algorithm, technology and software.
2. Google’s value is created in California: This software is developed by engineers in California. Accordingly, the creation of Google’s economic value takes place in California.
3. Google should pay taxes in California: Taxes should be paid where value is created. In Google’s case, that is California.
4. Online advertising is placeless and thus eludes national tax legislation: Google’s advertising trade takes place in the placeless Internet, not in a particular country. Advertising sales do not take place in a specific country, but via an auction algorithm that is operated by algorithms whose physical location is not clearly defined. Google’s European invoices are drawn up in Ireland and there is a trade between Google in Ireland and the European advertising clients.”

FUCHS C., *op.cit.*, 8-9

3.5. Conclusión

La economía digital constituye hoy en día una parte destacada de las actividades empresariales, siendo probable que aumenten cada vez más en los próximos años. Posteriormente, se cuestionó enfáticamente el principio tradicional del derecho fiscal internacional.

Además, la volatilidad y la intangibilidad de los activos y las operaciones subyacentes de la economía digital están muy lejos de la industria y del comercio clásico. La creación de valores de la recopilación de datos sigue siendo difícil de determinar y localizar.¹¹⁷³ Estas características aumentan los riesgos de abusos en el campo de los precios de transferencia, permiten la ubicación artificial de los activos y al mismo tiempo crean un vacío legal en la valoración y caracterización de los datos como base imponible.¹¹⁷⁴

Al ser un sector *sui generis*, se podría considerar que se deben tomar medidas fiscales específicas y aplicarse a la economía digital,¹¹⁷⁵ como los impuestos digitales¹¹⁷⁶ muy a pesar de que el consenso general es que no sería una buena idea aislarlo, teniendo en cuenta el crecimiento que aporta a la economía en general.¹¹⁷⁷

Parece que la solución probablemente provendrá de una imposición al consumo sobre los bienes y servicios digitales como productos digitales en su conjunto,¹¹⁷⁸ en lugar de una imposición directa o indirecta de la renta sobre los datos, considerados como activo o como bien.¹¹⁷⁹

¹¹⁷³ CAUSSADE T., *op.cit.* , 325

¹¹⁷⁴ OECD, *op.cit.*, 2018, 169

¹¹⁷⁵ De este modo, la adaptación del derecho contable y civil debe ser anterior a la adaptación del derecho fiscal, en el caso de esta se decidiría crear una nueva categoría de ingresos imposables.

¹¹⁷⁶ Véase DE FILIPPI P., *op.cit.*

¹¹⁷⁷ EP, *op.cit.*, 2016, 13

¹¹⁷⁸ La directiva de propuesta reconoce como “producto digital” la transmisión de los datos de usuario recogidos y generados a partir de su actividad en las plataformas digitales.

VAN CLEYNENBREUGEL P., *Plateformes en ligne et droit de l'Union européenne : Un cadre juridique aux multiples visages*, Bruylant, 2020, 453

¹¹⁷⁹ Véase por ejemplo EUROPEAN COMMISSION, *Proposal directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*.

Según creemos, la instauración de impuestos específicos sobre el consumo y sobre bienes y servicios digitales entregados, podría dar lugar a una doble imposición internacional, no sólo en materia de impuestos indirectos, sino también en el Impuesto de sociedades, ello, si los ingresos gravados en el Estado de origen como servicios digitales también tributan en los ingresos imponibles de la empresa y si los tipos combinados superan el tipo máximo permitido.

En cualquier caso, la fiscalidad internacional de la economía digital debe adaptarse, ya que el orden judicial sigue presentando un vacío jurídico en el tratamiento fiscal de algunas operaciones. Esto debe hacerse para evitar consecuencias no deseadas como la violación del principio de neutralidad, que es uno de los principios reconocidos¹¹⁸⁰ que pretenden guiar al legislador en el proceso de legislación fiscal de la economía digital.¹¹⁸¹

¹¹⁸⁰ “Ottawa Taxation Frameworks conditions, beside the Principe of neutrality, enunciate the principles for the taxation of electronic commerce.”

LACHAPELLE A., “Services numériques & TVA ? : Etat des lieux” *in* Revue du Droit des Technologies de l’Information n° 58, 2015, 10

¹¹⁸¹ FAÚNDEZ UGALDE A., *op.cit.*, 167

CAPÍTULO V. RESPUESTAS
APORTADAS Y PROSPECTIVA

Título I. Respuestas Aportadas por la Fiscalidad Internacional

1. Soluciones propuestas para imponer la economía digital

1.1. A la búsqueda de soluciones

Mientras que la era digital está desafiando la administración del sistema tributario, se plantean cada vez más preguntas sobre la sostenibilidad del diseño actual y si la era digital está precipitando un amplio cambio de paradigma.¹¹⁸²

Para responder a los desafíos traídos por la economía digital, la fiscalidad internacional está tratando de adaptarse por medio de algunas reformas,¹¹⁸³ desde hace ya un cierto tiempo.¹¹⁸⁴ A este respecto, podemos citar numerosas iniciativas,¹¹⁸⁵ pero nos limitaremos a considerar las grandes proposiciones existentes:

¹¹⁸² WARREN N. *op.cit.*, 2018, 537

¹¹⁸³ Una profunda reforma del sistema del impuesto de sociedades para adaptarlo a nuestra economía moderna y cada vez más digitalizada es ahora aún más importante para apoyar el crecimiento y generar los ingresos necesarios de una manera justa, reajustando los derechos fiscales con la creación de valor y estableciendo un nivel mínimo de imposición efectiva de los beneficios empresariales

EC, *op.cit.*, 2021, 2

Véase VALENTE A., “European Union: The Last Trends on Taxation of the Digital Economy and the Italian Perspective in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021,145-158

¹¹⁸⁴ En 1997, los miembros de la OCDE examinaron por primera vez los problemas fiscales del comercio electrónico transfronterizo en una reunión celebrada en Turku y publicaron un breve informe en el que se estableció un programa para hacer frente a esos problemas.

Véase OECD, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2006, 140

En segundo lugar, los miembros de la OCDE y los representantes de la industria firmaron un documento menos conocido que propugna igualmente el uso de principios fiscales internacionales tradicionales en la formulación de nuevas normas para la tributación del comercio digital. Estos dos documentos constituyeron un paso importante hacia el logro de un consenso sobre los principios fiscales internacionales y podrían resultar útiles más allá de los fines del comercio electrónico, ya que los principios podrían reformularse para orientar los futuros problemas fiscales internacionales.

Véase OECD, Joint Declaration of Business and Government Representatives: Government/Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce, 7 de octubre de 1998.

COCKFIELD A. J., *ibid.*, 2006, 141

¹¹⁸⁵ Para un resumen sobre este tema, véase MUKHERJEE S., Chapter 30. Taxing the ‘Un’Taxed Digital Economy with a Focus on India: Decoding the Outsourced Holding Company Model in HACIOGLU U., Digital Business

- establecimiento permanente virtual,¹¹⁸⁶
- imposición unitaria con sistema de reparto,¹¹⁸⁷
- tasa de compensación,¹¹⁸⁸

así como las soluciones existentes o habiendo existido en los Estados:

- impuesto sobre las ganancias desviadas,¹¹⁸⁹
- impuesto sobre el ancho de banda.¹¹⁹⁰

Strategies in Blockchain Ecosystems Transformational Design and Future of Global Business, Springer International Publishing, 2020, 633.

¹¹⁸⁶ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.4.

¹¹⁸⁷ Según DILLON, si una fórmula de repartición del ingreso y del poder impositivo podía funcionar a través del mundo, la mayoría de la evasión fiscal podría ser aniquilada.

DILLON S., *op.cit.*, 305

¹¹⁸⁸ “The BEPS Action 1 report briefly discussed the possibilities of implementing an “Equalization Levy”. The idea is based on equalizing the market conditions for domestic and foreign enterprises. The tax could be designed in various ways, depending on what is the main objective with the tax. Equalization levy on “hard-to-tax” digital business models could be designed by taxing every transaction between a domestic customer and a foreign supplier. The scope of the tax could for instance be limited to only cover transactions made online or through electronic means.”

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, *op.cit.*, 115-116

A título ilustrativo, en el otoño de 2016, la India implementó un impuesto de compensación destinado a los modelos de negocios digitales. Las empresas extranjeras que brindaron publicidad en línea a clientes comerciales indios debían pagar un impuesto del 6 % sobre el valor bruto de tales transacciones.

Véase GOVERNMENT OF INDIA (Committee on Taxation of E-Commerce), Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions, 2016.

BAUMANN, A., Digital Economy: The Future of International Taxation and Digital Income, Papers, University of Oslo, 2017, 30

¹¹⁸⁹ Véase *infra* §10-11.

¹¹⁹⁰ La Unión Europea previó una “bits tax”, es decir una tasa sobre octets en 1996. Esa imposición pretendía gravar las transacciones de bienes y servicios inmateriales, basada sobre la intensidad de los flujos electrónicos calculada por intermediación de bits (octets) generados por las actividades numéricas.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 76

Véase sobre este tema CEE, Conclusions d’un rapport d’experts « Building the european information society for us all, First reflections of the high level group of experts » publié en janvier 1996, complété en avril 1997, 50.A

Ahora bien, como lo hemos visto en el título anterior, existe la posibilidad para el legislador de ampliar la definición del establecimiento permanente,¹¹⁹¹ partiendo del principio de que dicho concepto resulta ser inoperante hoy en día, para incluir las actividades digitales. Esas soluciones, primeramente, del establecimiento permanente de servicios, y luego del establecimiento permanente virtual, pretenden permitir salvaguardar el reparto del poder tributario contenido en los convenios de doble imposición.¹¹⁹²

No es cierto sin embargo que los cambios en la definición del establecimiento permanente generen aumentos en los recursos para las agencias tributarias, como resultado de una mejor vinculación entre la base imponible y la localización de la actividad generativa de renta.¹¹⁹³ Esta definición extendida del establecimiento permanente puede aumentar también la carga de cumplimiento y los costos administrativos de los contribuyentes. Además, entre más amplias son las reglas, así mismo puede ser la interpretación dada a ellas por las agencias tributarias, lo que da como resultado una inseguridad jurídica aumentada para los contribuyentes.¹¹⁹⁴

Por tanto, esa primera propuesta parece tener más desventajas que beneficios.

En segundo lugar, podemos destacar una categoría de soluciones que pretende aislar la economía digital e imponerla en sí y que se encarna en una proposición de un impuesto específico sobre el sector digital.¹¹⁹⁵ Lo cual consiste básicamente en una tasa sobre la compraventa de servicios resultante del comercio electrónico.¹¹⁹⁶

¹¹⁹¹ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

¹¹⁹² Esta propuesta respetaría los principios tradicionales del establecimiento permanente y garantizaría que los países de origen disfruten de ingresos fiscales procedentes de una importante actividad transfronteriza que tiene lugar dentro de sus fronteras. Igualmente fomentaría un reparto equilibrado de los ingresos entre las naciones exportadoras de capital y las naciones importadoras de capital.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 418

¹¹⁹³ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

¹¹⁹⁴ BELLEMARE J., *op.cit.*, 745

¹¹⁹⁵ AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R., L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale, *Aracne*, enero de 2017, 337

¹¹⁹⁶ ASSEMBLÉE NATIONALE, Amendement n° I-11, articles additionnels après l'article 11 de la loi de finances pour 2011, compte rendu intégral de la séance du 23 novembre 2010

Por ejemplo, ya en 2009 la OMC¹¹⁹⁷ propuso un *Global Internet Tax* como modo para imponer la economía digital, así como otros actores como el director ejecutivo del FMI.¹¹⁹⁸

Ahora bien, no está probado que este tipo de impuesto sea funcional, como en el caso de la *taxe YouTube* francesa.¹¹⁹⁹ Este impuesto se habría basado en las cantidades gastadas en la compra de servicios de comercio electrónico por los tomadores de estos mismos servicios. La tasa era del 0,5% de la suma pagada por la compra de servicios electrónicos.¹²⁰⁰ Sin embargo, este proyecto legislativo fue rechazado por el legislador francés, por temor a la deslocalización de empresas digitales queriendo escapar de dicha tasa.¹²⁰¹

En el mismo orden de idea, el Reino Unido estableció en 2015 un impuesto denominado *Diverted Profits Tax* que se conoció como *Google Tax*.¹²⁰² Esta medida hubiera permitido al Reino Unido gravar a las empresas con una presencia económica importante en su territorio, aun cuando utilicen mecanismos que les permitan eludir los principios de territorialidad del impuesto.¹²⁰³ Mediante una excepción al principio de establecimiento permanente de los convenios internacionales, el Reino Unido pretendió crear un nuevo vínculo para la localización de los beneficios.¹²⁰⁴

Australia es el segundo país del mundo que adoptó tal impuesto. Fue aprobado el 4 de abril de 2017 y entró en vigor el 1 de julio de 2017. El sistema previsto era muy cercano al del impuesto

¹¹⁹⁷ La OMC es una organización internacional dedicada a editar las normas mundiales por las que se rige el comercio entre las naciones.

¹¹⁹⁸ Véase WORLD HEALTH ORGANIZATION, *Public health, innovation and intellectual property: Report of the expert working group on research and development financing*, EB 126/6 Add.1., 2009.

¹¹⁹⁹ El objetivo suyo era crear un impuesto básico sobre la publicidad realizada a través de contenidos audiovisuales gratuitos difundidos en línea con el fin de restablecer una cierta equidad entre las plataformas gratuitas como YouTube y las plataformas pagando, así como entre los actores nacionales y extranjeros. Presentó el defecto que sólo se dirigía a un sector limitado y a una categoría de ingresos muy precisa.

¹²⁰⁰ MARPILLAT C., *op.cit.*, 72- 73

¹²⁰¹ ASSEMBLÉE NATIONALE, Amendement n° II-448 rectifié, *Projet de loi de finances pour 2015*

¹²⁰² HM REVENUE & CUSTOMS, *Diverted profits Tax: Guidance*, 30 November 2015, p. 4.

¹²⁰³ Este impuesto permite a la administración tributaria británica recaudar el 25 % de los beneficios que deberían haberse gravado inicialmente en su territorio, pero que se han desviado mediante montajes fraudulentos. La idea subyacente es que esta medida hace que la evasión fiscal sea menos atractiva.

FUCHS C., *op.cit.*, 16

¹²⁰⁴ EP, *op.cit.*, 2016, 38

británico, salvo que la tasa aplicable era del 40% y que allí se proporcionaban umbrales significativos de cifra de negocio para que se aplique este impuesto. Nueva Zelanda también estableció ese tipo de impuesto fijándolo en una tasa del 40%.¹²⁰⁵

Siendo dicho, es difícil saber si este impuesto alcanzará sus objetivos. En cierto modo, parece que Google en el Reino Unido no se considera responsable de este impuesto y por su parte Amazon ha reorganizado su estructura interna para evitar verse afectado por este gravamen.¹²⁰⁶ La eficacia de una tasa específica sobre el sector tampoco está probada debido a su recaudación hipotética, en el caso donde el difundidor y el anunciador no radican en el mismo Estado fuente.¹²⁰⁷

Parece pues que imponer específicamente la economía digital no permite resolver los problemas de territorialidad del impuesto. En efecto, no impide la localización arbitraria de la renta que es el principio central que trata de corregir este tipo de impuesto.¹²⁰⁸

De hecho, ni la UE ni la OCDE aplicaron esa idea, considerando que una adaptación de la fiscalidad indirecta existente era suficiente. Existe en efecto un consenso internacional en contra de la adopción de una fiscalidad propia para el sector digital,¹²⁰⁹ porque es transectorial, en la medida en que no crea riesgos propios de evasión fiscal, sino los exacerba.¹²¹⁰

Ahora bien, consideramos a continuación dos proposiciones hasta ahora que son más plausibles para solucionar la imposición de la economía digital: el método transaccional y la imposición por destinación.

¹²⁰⁵ CAVADA HERRERA J. P., Sistema tributario neozelandés: Aspectos generales, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, diciembre de 2019, 9

¹²⁰⁶ MARPILLAT C., *op.cit.*, 66

¹²⁰⁷ En efecto, los sitios localizados en el Estado fuente que aplica tal tasa estarían tentados de instalarse en otro lugar.

DE MONTGOLFIER A., Compte rendu intégral des débats au Sénat, loi de finances pour 2015

¹²⁰⁸ MARPILLAT C., *op.cit.*, 74

¹²⁰⁹ Véase *supra* 1.1.

¹²¹⁰ MARPILLAT C., *op.cit.*, 77

1.2. El método transaccional

La dilución progresiva del requerimiento de presencia física y el aumento del uso de la fórmula de división de beneficios en los acuerdos de precios de transferencia¹²¹¹ demostraron la aceptación por los Estados miembros de la OCDE que el principio de establecimiento permanente debería seguir evolucionando y adaptarse a las prácticas comerciales modernas.¹²¹²

Consiguientemente, se propone aplicar una retención sobre la renta procedente del comercio digital, imputable en el Estado residente, correlacionado con un modelo global de asignación. Este modelo de imposición dividirá los ingresos de las empresas multinacionales entre los países partes.¹²¹³

Este sistema es parecido al sistema empleado en las provincias canadienses o en los estados de los EE. UU. con el Impuesto de sociedades.¹²¹⁴ Para determinar la división apropiada de las rentas, se usan diferentes factores como el volumen de empleados o el lugar de venta. Así pues, tomando en cuenta las ventas en un Estado fuente, una jurisdicción puede imponer los subsecuentes ingresos considerados atribuibles a este Estado aún en la ausencia de una presencia física.¹²¹⁵

En el mismo orden de idea y en cuanto a los ingresos comerciales directos, LI propone dividir la jurisdicción para gravar los ingresos entre los diferentes países involucrados en la transacción de acuerdo con una fórmula que tenga en cuenta todos los factores de lealtad económica

¹²¹¹ Este método es a menudo usado prácticamente por las empresas del sector digital entre sus filiales.

CAUSSADE T., *op.cit.*, 423

¹²¹² COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 413

¹²¹³ COCKFIELD A. J., *ibid.*, 412

¹²¹⁴ COCKFIELD A. J., *ibidem*

¹²¹⁵ Según AVI-YONAH, en las condiciones del siglo XXI, este enfoque es mucho más realista que gravar a cada entidad por separado. Las multinacionales operan como un negocio unitario en la mayoría de los casos y casi todas las decisiones se toman a nivel de las matrices. De tal forma, ignorar la incorporación separada de las filiales de la multinacional es consistente con la capacidad de la multinacional para operar a través de filiales o sucursales. También conduce a una simplificación significativa y elimina la mayoría de las técnicas utilizadas por las multinacionales para evitar el impuesto de sociedades.

AVI-YONAH R. S., "Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals" *in* Michigan Business & Entrepreneurial Law Review, 137, 2016, 142-143

pertinentes.¹²¹⁶ Esta propuesta parece sin embargo padecer de viabilidad, sobre todo respecto a la determinación del lugar de comercio y su contribución en la producción de la renta.¹²¹⁷

Un ejemplo paradigmático del método transaccional es contenido en la propuesta comunitaria de BICCIS¹²¹⁸:

La base imponible consolidada se distribuirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de reparto. Para determinar la cuota parte de un miembro A del grupo, la fórmula adoptará la forma siguiente, teniendo la misma ponderación los factores ventas, mano de obra y activos:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

2. La base imponible consolidada del grupo se distribuirá únicamente cuando sea positiva.

3. Los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo.

4. Un periodo de quince días o más de un mes natural se considerará un mes completo.

5. Al determinar la cuota parte de un miembro del grupo, se concederá la misma ponderación a los factores ventas, mano de obra y activos.¹²¹⁹

Por añadidura, señalamos que el método transaccional puede hacerse según dos normas:

¹²¹⁶ Vía un enfoque basado en la distribución (*Distribution Based Approach*), se especificará un beneficio de base (habitual y no habitual) en la jurisdicción del mercado para las actividades de comercialización, distribución y relación con los usuarios.

LI J., BAO N. J., LI H., “Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International” *in* Canadian Tax Journal / Revue fiscale Canadienne, 2019, 67:4, 1131-1132

¹²¹⁷ Según AZAM, esta propuesta ignora las características básicas del comercio electrónico como comercio global, virtual y anónimo, en especial la dificultad de localizar los lugares de comercio electrónico y la contribución de cada lugar a la producción de la renta. El anonimato y la virtualidad del comercio electrónico vuelve difícil aplicar esta fórmula.

AZAM R., *op.cit.*, 15

¹²¹⁸ Véase también *supra* Capítulo IV, Título I, 3.3.2.

¹²¹⁹ CE, *op.cit.*, 2016, art. 28

- El método de reparto de beneficios residuales asignaría beneficios residuales a la jurisdicción del mercado, utilizando una clave de asignación, como los beneficios atribuibles.¹²²⁰
- El método de reparto fraccionado asignaría una fracción del beneficio global de una empresa multinacional a las jurisdicciones del mercado utilizando una fórmula basada en factores tales como empleados, activos, ventas y usuarios.

De manera más general, toca señalar que, si bien esta solución pueda funcionar entre entidades federadas dentro de un solo Estado, no es seguro que tenga suceso entre Estados soberanos, si la presencia de un organismo supranacional que esté organizando y controlando un eventual sistema.¹²²¹

En lo respecta a la prevención de la doble imposición, toca señalar que la compensación es una opción menos realista, ya que requeriría una política internacional de gran alcance y coordinación. Los países exportadores e importadores de servicios digitales deberían acordar una política de transferencia coordinada. Por lo tanto, la compensación requiere la coordinación de políticas hasta tal punto que difícilmente pueda considerarse una solución realista al dilema de la fiscalidad digital. No obstante, tampoco el método de deducciones en el Estado de residencia del impuesto colectado en el Estado fuente puede ser satisfactorio, puesto que actúa como un incentivo para el Estado fuente para gravar más las importaciones.¹²²²

A nivel mundial pues, esta aproximación no recaudó apoyo de las autoridades tributarias, sino de países en desarrollo, tal como la India. La idea para esos países es la de poder retener más

¹²²⁰ *Residual Profit Sales Apportionment*: El beneficio residual se atribuye al empresario que reside en una jurisdicción de bajo impuesto. Para revertir la situación, el modelo de ventas de beneficios residuales considera que la jurisdicción del cliente es una filial empresarial. La asignación de beneficios se determina de acuerdo con el coste de los precios de transferencia tradicional, o el rendimiento de las metodologías de activos o algún otro tipo de método de reparto. El beneficio restante se consideraría residual y se atribuiría a las distintas jurisdicciones sobre la base de un factor de ventas.

Según GODIN y HINDRIKS, si el margen beneficiario fuera constante e idéntico en todos los países, este sería un sistema basado en la fuente. De lo contrario, proporcionará una aproximación a un sistema basado en fuente.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 18

¹²²¹ Véase *infra* Título II, 3.

¹²²² RICHTER W. F., *The Economics of the Digital Services Tax*, CESifo Working Papers, septiembre de 2019, 16

ingresos, en especial en sus sectores competitivos los cuales actualmente están siendo muy usados por las empresas multinacionales, como, en el caso indio, típicamente los servicios de asistencia informática.¹²²³

Sin embargo, resulta que el uso de esa fórmula predeterminada de prorrateo basada en las ventas no afecta a la eficiencia internacional de la asignación de factores¹²²⁴ pero no se debe concluir que la fórmula de distribución es totalmente libre de distorsión.¹²²⁵

Otras organizaciones como el *European Union's Ruling Committee*, la OCDE, y el *U.S. Treasury Departement* están en contra de esta solución,¹²²⁶ principalmente so pretexto del principio de soberanía fiscal.¹²²⁷ Además, se critica el sistema de asignación internacional de renta con el argumento de que aumentará los costos de cumplimiento y de recaudación, sin impedir la erosión de la base imponible.¹²²⁸

1.3. Aproximación por la destinación

Una otra manera de conseguir un sistema viable para gravar el comercio electrónico es la imposición basada en la destinación, que requiere que los proveedores remotos de contenido digital se registren en la jurisdicción de venta final.¹²²⁹ Se pretende que así se alivien los costos

¹²²³ El argumento principal contra el uso de retenciones es que ese impuesto a menudo es aplicado sobre actividades no beneficiarias, distorsionando el comercio transfronterizo y las inversiones. Justamente la OCDE había conducido una tendencia mundial para reducir retenciones con miras a estimular más inversiones internacionales y el comercio.

¹²²⁴ GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 11

¹²²⁵ La fórmula de reparto puede proporcionar un motivo para trasladarse al país de bajos impuestos. Si la demanda es la misma en ambos países, entonces esto implica que el precio debe ser más bajo en el país de bajos impuestos. GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 18-19

¹²²⁶ El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos es el Departamento Ejecutivo Federal de los Estados Unidos encargado de atender las necesidades fiscales y monetarias. Por su parte, los comités del Parlamento Europeo están diseñados para ayudar a la Comisión Europea a iniciar la legislación.

¹²²⁷ Véase *infra* Título II, 1.

¹²²⁸ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 413

Toca en efecto analizar las consecuencias del uso de este método y si es consistente con la eficiencia buscada y el efecto que tiene en las estrategias de las corporaciones.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 18

¹²²⁹ Los principales argumentos para la imposición basada en el destino son según el Parlamento Europeo: las distorsiones económicas que pueden ser causadas por Estados que desean atraer actividades de I+D, la creciente

de cumplimiento de las empresas y los costos administrativos de las autoridades tributarias. Además, las nuevas tecnologías pueden facilitar esta tarea¹²³⁰ y puedan, en el futuro, incluso producir nuevos modelos de recaudación de impuestos.¹²³¹

Así pues, al lado de una tributación basada en la fuente y en la residencia, existe también una posibilidad de imposición de la renta en función del destino.¹²³² Este tipo de tributo se basa pues sobre el criterio puramente económico de las ventas,¹²³³ y se acerca al concepto de impuesto sobre la cifra de negocio y por ende, al propio IVA.¹²³⁴ Considerar que los beneficios relacionados con el volumen de negocios debido a servicios precisos están sujetos al Impuesto de sociedades en el país en el que los servicios soportan el IVA, permitiría al Estado fuente gravar dichos beneficios.¹²³⁵

importancia de los activos intangibles como fuente de beneficios y la dificultad de frenar la competencia fiscal con el sistema existente.

EP, *op.cit.*, 2019, 78

¹²³⁰ Sobre este tema véase ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 187-198

¹²³¹ LIGHTART J. E., *op.cit.*, 1101

¹²³² En el primer caso, la renta se grava en el país donde tiene lugar la actividad productiva, en el segundo los ingresos son devengados al país de residencia de la sede social y en el tercero la cifra de negocio se grava en el país de destino en el que se consumen finalmente los bienes o servicios.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 16

¹²³³ El *Destination Based Cash Flow Tax (DBFCT)*, al alinearse con los consumidores, que son factores relativamente inmóviles, podría eliminar los efectos perturbadores del actual sistema tributario internacional. Ese impuesto basado en el destino no requeriría una aplicación mundial eficaz, como en el caso del formulario global de prorrateo, además que puede frenar la competencia fiscal y evitar la bajada constante de los tipos impositivos.

EP, *op.cit.*, 2019, 78-79

Para una comparación entre la DBCFT, el Impuesto de sociedades (basado sobre la residencia) y la IVA, véase *infra* Anexo 11.

¹²³⁴ Las reglas clásicas de territorialidad del IVA desean que las ventas estén sujetas a impuestos en el Estado de salida de las mercancías, es decir, el Estado del vendedor. Sin embargo, existe un mecanismo de excepción para las ventas a distancia. Se establece un umbral de volumen de negocio y cuando se supera este umbral, las reglas comunes de territorialidad dejan de aplicarse. Las ventas se vuelven gravables en el Estado de destino de las mercancías, es decir, el Estado del comprador. Se puede aplicar un mecanismo similar al IS. Más allá de ese umbral, las ventas están sujetas a impuestos en el IS del país de destino.

MARPILLAT C., *op.cit.*, 64

¹²³⁵ MARPILLAT C., *op.cit.*, 65

En esta visión, el principio de destinación debe ser adoptado como norma internacional y permitir gravar en el país en el que se encuentra establecido el cliente,¹²³⁶ excepto para los servicios B2C.¹²³⁷ Así, podemos decir que la aproximación por destinación está utilizada por las reglas del IVA en el ámbito transfronterizo.¹²³⁸

Además, según COCKFIELD:

*The use of location of consumption to allocate tax revenues to importing countries can be justified under a number of theories, including the fact that ecommerce importing countries created the market opportunities that enabled the profits to be made through the cross-border transaction (for example, by subsidizing the physical network infrastructure within their country that permitted the transaction to go forward).*¹²³⁹

Así pues, en la India, por ejemplo: “Several amendments to domestic nexus rules for corporate income tax purposes (i.e., the concept of "business connection in India") were recently introduced and are expected to become effective from 1 April 2019”.¹²⁴⁰

¹²³⁶ “Main virtues of a system taxing consumption instead of production are simplicity, minimal distortions on location choices, providing incentives for investments, unbiased treatment of debt and equity, and robustness against tax-avoidance.”

HANDLER H., How should Europe React to our Corporate Tax Reform Plans? Policy Crossover Center, Vienna-Europe Flash Paper 2/2017, 4

¹²³⁷ *Business to customer*, es decir, por ejemplo, servicios personales, alojamiento, restaurantes, etc.

¹²³⁸ VAZQUEZ J.M., *op.cit.*, 23

Véase también UE, Directiva 2006/112/CE, *op.cit.*, art. 41-42; RAMOS PRIETO J., “VAT: Global Trends Adapting VAT/GST” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021, 159-186; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI J. M., “The New E-commerce VAT in 2021” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021, 199-212

¹²³⁹ Arthur J. Cockfield, Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws, 396 *citado en* HOFFART B., “Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach” in Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, vol. 6 n° 1, 2007, 114

¹²⁴⁰ OECD, *op.cit.*, 2018, 138

Véase también *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

La asignación de ingresos a la ubicación del consumo también presumiblemente combate la transferencia de ingresos fomentada por la ubicación artificial de los activos intangibles.¹²⁴¹

*The act of consumption requires a real human being who must necessarily be situated somewhere in geographic space, whereas the act of production of intangible assets can be diverted to a location that does not have any meaningful connection to any real value-adding economic activity.*¹²⁴²

Esa aproximación por destinación es también plebiscitada por autores como DOERNBERG y AVI-YONAH.¹²⁴³ Según HANDLER, las principales virtudes de un sistema que grava el consumo en lugar de la producción son la simplicidad, las distorsiones mínimas en las opciones de ubicación, los incentivos para las inversiones, el tratamiento imparcial de la deuda y la eficacia frente a la elusión de impuestos.¹²⁴⁴

Por tanto, se ha establecido que generalmente sería difícil, si no imposible, determinar el lugar real de consumo a efectos fiscales en ausencia de una relación estrecha entre el proveedor y el cliente.¹²⁴⁵ La propuesta de considerar el lugar de consumo como el habitual del cliente, es decir, el lugar de residencia (en el caso de personas físicas) y el lugar de establecimiento (en el

¹²⁴¹ En este sentido, la imposición basada en la destinación puede ser vista como un instrumento que permite equilibrar los ingresos a favor de la jurisdicción de fuente.

Véase *infra* Anexo 12.

¹²⁴² HOFFART B., *op.cit.*, 114

¹²⁴³ HOFFART B., *ibid.*, 115

¹²⁴⁴ HANDLER H., *op.cit.*, 4

¹²⁴⁵ En efecto, los individuos suelen también consumir suministros en una jurisdicción diferente del lugar de su residencia.

VAN ZYL S. P., “The collection of value added tax on cross-border digital trade part 1: Registration of foreign vendors” *in* Comparative and International Law Journal of Southern Africa, 47(2), 2014, 183

caso de las sociedades), podría tener un efecto adverso y perverso.¹²⁴⁶ Esto es aún más cierto en el caso de las personas que son más móviles que las empresas.¹²⁴⁷

Una aplicación paradigmática de la imposición por destinación puede encontrarse en el impuesto sobre los servicios digitales.¹²⁴⁸

1.4. Impuestos sobre los servicios digitales

Aprovechando la crítica sobre las debilidades del establecimiento permanente, la Comisión Europea¹²⁴⁹ propuso un impuesto sobre servicios digitales.¹²⁵⁰ La *ratio legis* de esa propuesta es que los usuarios locales de plataformas digitales aportan valor a las empresas digitales, ya sea respondiendo a anuncios de sitios web, revelando informaciones personales (género, edad, gustos, etc.) o interactuando con otros usuarios.¹²⁵¹ En consecuencia, el país en el que viven los usuarios debe tener la facultad de gravar a las empresas digitales sobre sus beneficios o flujos de ingresos,¹²⁵² independientemente de que las empresas sean residentes o no y de que los beneficios o flujos de ingresos procedan de la jurisdicción fiscal o del extranjero.¹²⁵³

¹²⁴⁶ Si una fórmula puramente basada en la demanda podría ser más precisa para asignar los ingresos de las empresas, no es favorable a los Estados de mercado y no resuelve la erosión de la base imponible, vista su impotencia frente a las decisiones de las empresas sobre su ubicación e inversión, así como la posibilidad para ellas de manipular factores de producción. En efecto, tal fórmula ignora el papel de los activos y el trabajo como factores generadores de ingresos.

EP, *op.cit.*, 2019, 79

¹²⁴⁷ Aplicar el principio de destinación a los servicios digitales es más difícil que a la propiedad tangible, donde la tributación efectiva en el lugar de consumo se logra siguiendo el flujo de mercancías.

VAZQUEZ J. M., *op.cit.*, 22

¹²⁴⁸ Este tipo de impuesto es también conocido en la literatura bajo el acrónimo DST significando *Digital Services Tax* en inglés e ISD en español.

¹²⁴⁹ Véase también las medidas específicamente tomadas por los países comunitarios, EP, *op.cit.*, 2019, 38-48.

¹²⁵⁰ CE, Propuesta de directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 2018, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)

¹²⁵¹ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 1.1.

¹²⁵² Por ejemplo, en el dominio de la publicidad, un anunciante, para instalar un panel publicitario, debe pagar un impuesto en el lugar de exposición para que los usuarios lo puedan ver. En un contexto digital, el anunciante debe pagar en el lugar donde los usuarios lo vean, es decir en su lugar de consumo.

¹²⁵³ CE, *op.cit.*, junio 2018, 3

Vale la pena destacar, mientras tanto, que algunas jurisdicciones ya habían unilateralmente editado, entre otros, impuestos sobre servicios digitales.¹²⁵⁴

El impuesto sobre servicios digitales pretende aplicarse a ingresos de empresas bajo ciertas condiciones:¹²⁵⁵

- el negocio de las empresas incluye alguna de las actividades digitales visadas,¹²⁵⁶
- se supera un umbral mínimo de ingresos brutos anuales atribuibles a las actividades visadas,¹²⁵⁷

¹²⁵⁴ Véase *infra* Anexo 16.

¹²⁵⁵ En ese caso, nos referimos a la propuesta de la CE.

WALKER B., “Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal” *in* Journal of Australian Taxation, 21(2), 2019, 87 - 88

¹²⁵⁶ “1.A los efectos de la presente Directiva, se considerarán «ingresos imponibles» los procedentes de la prestación por una entidad de cada uno de los siguientes servicios:

(a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz;

(b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios;

(c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

2. La referencia a los ingresos en el apartado 1 abarca los ingresos brutos totales, una vez deducido el impuesto sobre el valor añadido y otros gravámenes similares.

3. El apartado 1, letra a), se aplicará independientemente de que la interfaz digital sea o no propiedad de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio contemplado letra a).

[...]

5. El apartado 1, letra c), no incluirá la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.”

CE, *op.cit.*, 2018, art.3

¹²⁵⁷ “Por «sujeto pasivo», con respecto a un período impositivo, se entenderá una entidad que cumpla las dos condiciones siguientes:

(a) el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750 000 000 EUR;

(b) el importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50 000 000 EUR.

- una porción de esos ingresos es atribuible al territorio que impone este impuesto.¹²⁵⁸

Entonces, el impuesto sobre los servicios digitales es diseñado como una tasa sobre la cifra de negocio que grava el valor de ventas de una empresa en lugar de otras bases impositivas de uso común, como los beneficios. Asimismo, se imponen los ingresos brutos de los modelos de negocio digital específicos vinculados a la participación de los usuarios locales de la empresa

2. Cuando una entidad comunique que dispone de ingresos, o los obtenga, en una moneda distinta del euro, dichos ingresos se convertirán en euros a efectos del apartado 1 aplicando el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el último día del ejercicio financiero considerado o, en su defecto, el del día anterior.

3. En los apartados 1 y 2, por «ejercicio financiero considerado» se entenderá el ejercicio financiero cubierto por los últimos estados financieros disponibles, publicados por la entidad antes de que finalice el período impositivo en cuestión.

4. A fin de determinar si se han obtenido ingresos imponibles dentro de la Unión, de conformidad con el apartado 1, letra b), se aplicará la disposición prevista en el artículo 5, apartado 1.

5. Los ingresos imponibles se reconocerán a efectos de la presente Directiva como obtenidos en el momento en que sean exigibles, independientemente de que los importes correspondientes hayan sido efectivamente pagados o no.

6. En caso de que la entidad a que se refiere el apartado 1 pertenezca a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera, este apartado se aplicará a los ingresos mundiales que haya comunicado y a los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión el grupo en su conjunto.”

CE, *ibid.*, 2018, art.4

¹²⁵⁸ “1. Los ingresos imponibles obtenidos por una entidad durante un período impositivo se considerarán, a efectos de la presente Directiva, obtenidos en un Estado miembro en ese período impositivo si los usuarios del servicio imponible están situados en ese Estado miembro durante ese período impositivo.

El párrafo primero se aplicará independientemente de que esos usuarios hayan realizado una contribución pecuniaria a la generación de dichos ingresos.

[...]

4. A efectos de la determinación del lugar de imposición de los ingresos imponibles sujetos al ISD, no se tendrán en cuenta los elementos siguientes:

(a) si existe una entrega de bienes o una prestación de servicios subyacente directamente entre los usuarios de la interfaz digital multifacética contemplada en el artículo 3, apartado 1, letra b), el lugar donde dicha entrega o prestación subyacente se lleve a cabo;

(b) el lugar a partir del cual se realice cualquier pago por el servicio imponible.

5. A efectos del presente artículo, el Estado miembro en que se utiliza el dispositivo de un usuario se determinará por referencia a la dirección de Protocolo Internet del dispositivo o a cualquier otro método de geolocalización, en caso de que sea más exacto.

6. Los datos que pueden recopilarse de los usuarios a efectos de la aplicación de la presente Directiva quedarán limitados a los que indican el Estado miembro en el que están situados dichos usuarios, sin permitir la identificación de esos usuarios.”

CE, *ibid.*, 2018, art.5

proveedora. Con ello, algunos comentaristas lo interpretan como un impuesto escondido sobre la renta.¹²⁵⁹

En anexos, recopilamos una tabla con las diferentes formas del impuesto sobre servicios digitales vigentes, así como un mapa con los países que editaron uno.¹²⁶⁰

2. Problemas del impuesto sobre los servicios digitales

A continuación, avanzamos algunas reflexiones sobre los posibles problemas conceptuales y técnicos del impuesto sobre los servicios digitales, así como del método transaccional de imposición, siendo entendido que suelen ser citados como las soluciones más creíbles a la tasación de la economía digital.

2.1. La cuestión de la naturaleza del impuesto

Algunos autores pretenden que un impuesto digital deba ser tanto directo como indirecto.¹²⁶¹ La cuestión podría ser también: ¿se quiere de un impuesto sobre la cifra de negocio o sobre el consumo?

La diferencia de naturaleza entre impuestos es fundamental, y radica en el carácter directo o indirecto de este. En el caso de un impuesto directo, el contribuyente y sujeto pasivo es la misma persona, caso que no ocurre cuando se trata de un impuesto indirecto.

Por ejemplo, la proposición francesa sobre los servicios digitales¹²⁶² parece ser un impuesto sobre las ventas y no sobre el beneficio.¹²⁶³ Esta caracterización como impuesto al consumo se

¹²⁵⁹ KIM Y., *op.cit.*, 159

¹²⁶⁰ Véase *infra* Anexo 14-16.

Para el caso español, véase HINOJOSA TORRALVA J. J., “Towards a Tax on a Digital Services: An Approach from Spain” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021, 213-234

¹²⁶¹ BOCCIA F., LEONARDI R., *op.cit.*, 3

¹²⁶² Véase ASSEMBLÉE NATIONALE, Loi portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés, 24 de julio de 2019.

Esta ley instaurando una “taxe GAFA” fue tomada por Francia, sin coordinación previa con los otros Estados europeos ni con los órganos comunitarios.

¹²⁶³ ANDERSSON M., JENSEN K., ORPO P., Nordic States Urge U-turn on EU Digital Tax plans, Euobserver, 2018

verifica por el hecho que poco después de que Francia anunció su impuesto a los servicios digitales, Amazon declaró que aumentaría las tarifas de Amazon Marketplace de 3%). Este traspaso de impuestos al consumidor final es un sello distintivo de los impuestos al consumo.¹²⁶⁴ Del mismo modo, ciertos autores instan para una reforma del sistema del IVA para coleccionar los ingresos de fuentes digitales.¹²⁶⁵

Por el contrario, la Comisión europea considera que su ISD más bien es un impuesto directo¹²⁶⁶:

*Con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.*¹²⁶⁷

En efecto, en la citación, notamos que se preocupa por una posible doble imposición con el Impuesto de sociedades, implícitamente considerado que el ISD es de misma naturaleza que aquel último, es decir, un impuesto sobre beneficios empresariales.

De todos modos, hay que definir precisamente quién tiene la carga final del impuesto, y que el hecho imponible no se vea confundido con otros impuestos, sea directo o indirecto, para impedir una doble imposición. De modo general, podemos pensar que la diferencia entre imposición directa e indirecta recae sobre los criterios tomados en cuanto para la determinación de la base imponible.¹²⁶⁸

2.2. Conflicto con los convenios de doble imposición

El establecimiento de un nuevo impuesto siempre puede llevar problemas.

¹²⁶⁴ KARNOSH K.E., *op.cit.*, 543

¹²⁶⁵ Véase RUSSO K., "Superiority of the VAT to Turnover Tax as an indirect Tax on Digital Services" *in* National Tax Journal, December 2019, 72 (4), 857–880.

¹²⁶⁶ En efecto, en la citación, notamos que se preocupa por una posible doble imposición con el impuesto de sociedades, implícitamente considerado que el ISD es de misma naturaleza que aquel último.

¹²⁶⁷ CE, *op.cit.*, cons.27

¹²⁶⁸ Cambiar el enfoque a un principio basado exclusivamente en la destinación significa la eliminación de factores de producción, como los salarios y el trabajo, del reparto del formulario. La tributación basada en las ventas deja pues los principios de la tributación de origen y residencia, que ya no son adecuados para tratar la tributación en una economía digital centrándose en la ubicación del consumidor.

BAUMANN A., *op.cit.*, 79

Tomando el ejemplo del impuesto sobre los servicios digitales propuesto por la UE, parece que tal imposición adicional sobre la renta probablemente daría lugar a una doble imposición,¹²⁶⁹ puesto que no queda claro qué fuentes digitales pueden entrar en el ámbito del impuesto, ni cómo se definirán las bases del Impuesto de sociedades para las empresas que no operan en el país.¹²⁷⁰

Además, si el impuesto sobre los servicios digitales de la UE es un impuesto sobre el volumen de negocios, es decir un impuesto indirecto,¹²⁷¹ se trataría posiblemente de un tipo de impuesto no incluido en el ámbito de aplicación de los CDI, lo que significa que los contribuyentes no podrían en su caso solicitar la exención de la doble imposición.¹²⁷²

En efecto, antes de analizar el impuesto sobre servicios digitales frente a los convenios de doble imposición, debemos preguntarnos si el impuesto cae en el alcance *ratione materiae* de dicho modelo de convención. Si no es el caso ya podemos decir que el impuesto, en casi todos los

¹²⁶⁹ Por tanto, en Derecho comunitario, el principio *no (o ne) bis in idem* es parte integrante del derecho primario de la Unión.

LOTITO FEDELE, S. “The Ne Bis In Idem Principle in Tax Law: European and Italian Frameworks” *in* Central European Public Administration Review, 18(1), 2020, 53

¹²⁷⁰ Es entonces previsible que las empresas sean impactadas por muchos impuestos diferentes visando las mismas rentas.

CFE, Opinion Statement CFE 2/2021 on the EU Digital Levy Consultation Issued by CFE Tax Advisers Europe Submitted to the EU Institutions on 12 April 2021, 3

¹²⁷¹ Véase *supra* 2.1.

¹²⁷² Una alternativa es hacer una asignación a un establecimiento permanente, con una cierta base de costos asignada al establecimiento permanente, con el fin de llegar a una base de ingresos, y luego imponer un impuesto porcentual como impuesto de sociedades, suponiendo que la rentabilidad se refiere a una base de clientes. Sin embargo, tal solución sólo puede ser viable si los países concuerdan en una base imponible consolidada del impuesto de sociedades y/o, como mínimo, si se modifican en consecuencia los convenios sobre doble imposición.

CFE, *op.cit.*, 2021, 3

casos de doble imposición no entrará en conflicto con el derecho internacional,¹²⁷³ al no estar cubierto por los CDI.¹²⁷⁴

Consideramos pues la definición de impuestos visada por los convenios de doble imposición:

1275

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

[...]

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma de este, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Si el ISD no puede ser comprendido por el apartado 1., podemos pensar que podría ser considerado como un “impuesto de naturaleza idéntica o análoga”, en el supuesto que se lo considera como un impuesto sobre los beneficios de empresas.¹²⁷⁶

¹²⁷³ De hecho, los Estados no tienen la obligación de evitar la doble imposición a nivel internacional. Lo mismo aplica además en lo que respecta al Derecho europeo, dado que el Tribunal ha dictado algunas sentencias en las que él señala que la doble imposición legal no es necesariamente contraria a la legislación europea y que los Estados no están obligados adaptarse a la tributación de otros Estados para eliminar la doble imposición.

AFSCHRIFT T., CASSAER E., “L’application des règles européennes tendant à éviter la double taxation des dividendes” in *Journal de Droit européen*, 2014, 43

¹²⁷⁴ En efecto, los convenios fiscales son editados con miras a evitar la doble imposición prevenir la evasión fiscal. Se puede pues argumentar que, si se grava los ingresos de una sociedad por el impuesto de servicios digitales en el Estado del mercado, y que esos mismos ingresos están gravados posteriormente por el Estado de residencia de la sociedad, uno de los propósitos de los convenios fiscales se vería frustrado.

KARNOSH K. E., *op.cit.*, 544

¹²⁷⁵ OCDE, Modelo Convenio, *op.cit.*, art. 2

¹²⁷⁶ En el caso de considerarlo como un impuesto indirecto sobre la cifra de negocio, pensamos que la base imponible y la *ratione materiae* tan especial podría volverlo como un impuesto nuevo, no comprendido por el Convenio Modelo.

Además, parece que los ingresos indirectos no son comprendidos en este artículo, y por ende comprendidos por los CDI, puesto que la fórmula “Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio” remplazo en 1977 la mención de “Impuestos directos” en las precedentes versiones del CDI, siendo entendido que la última fue demasiado imprecisa.¹²⁷⁷

En cualquier caso, un impuesto sobre servicios digitales podría estar concernido por el artículo 21 del CDI, en concepto de “otra renta”, aunque, en tal caso, el impuesto sobre servicios digitales se aplicara en el Estado del residente, lo que sería contraria a la *ratio legis* de tal impuesto, que es dar poder impositivo a la jurisdicción de mercado.¹²⁷⁸

Lo que surge de la discusión anterior es que la caracterización correcta del impuesto en concepto de un impuesto al beneficio o al consumo es una condición preliminar para una solución adecuada a los problemas que plantea.¹²⁷⁹

En el caso del impuesto sobre servicios digitales,¹²⁸⁰ la problemática se puede resumir como sigue:

The contentious issue is whether the DST is ‘identical or substantially similar’ to an income tax. On the one hand, the DST applies only to large HDBs deriving more than NZD3.5 million revenue from New Zealand, which suggests an income tax. On the other hand, the DST applies to the supply of in-scope activities and ignores the net accretion of economic power. This suggests that the DST is closer to an indirect tax. The DST appears as a hybrid between an income tax and an indirect tax. On the balance of probabilities, it is more likely that the DST would not violate the DTAs. Recent experience with the UK’s diverted profit tax indicates that businesses will not challenge the DST from a DTA perspective.

There is concern that the DST is an income tax under New Zealand’s double tax agreements (‘DTAs’). According to the government, ‘[t]he current problem with taxing the digital economy only relates to income tax’. An income tax, however, would violate New Zealand DTAs where the HDBs have no permanent establishment (‘PE’) in New Zealand. Under nearly all PE articles, without a physical presence of the firm, the market country has no taxing rights to income.²⁸ Hence, the DST is designed to fall outside the DTAs. The European Commission (‘Commission’) stated that their proposed DST is an indirect tax,²⁹ although their target is large technology giants.³⁰ The Commission has taken the opposite view in another matter involving a social solidarity tax, introduced by France, based on the total annual turnover of the taxpayer.³¹ The

¹²⁷⁷ OCDE, *Modèle de Convention Fiscale*, 2017, C (2)-1

¹²⁷⁸ OCDE, *Convenio Modelo*, *op.cit.*, art. 21

¹²⁷⁹ Véase *supra* 2.1.

¹²⁸⁰ *In casu* hablamos del ISD neozelandés.

*Commission has taken the position that the tax is a direct tax.³² Hence, the Commission's own position on the DST is questionable.*¹²⁸¹

2.3. El principio de libertad de establecimiento

Para ilustrar el problema que puede tener un impuesto sobre los servicios digitales contra el principio de libertad de establecimiento, consagrado en Derecho comunitario, y la interdicción de discriminación, tomaremos el ejemplo de la *fairness tax*.

Este impuesto fue una contribución especial en el Impuesto de sociedades que entró en vigor en el ordenamiento jurídico belga en 2014 y que se convirtió de repente en objeto de críticas en el sentido de que era sospechoso de ser contrario a las normas nacionales e internacionales. No era un impuesto específicamente dedicado al sector digital pero su tipo fijo y su razón de ser pueden ser comparados con un ISD.¹²⁸²

Ahora bien, dicho impuesto fue anulado por una sentencia de Tribunal Constitucional belga, por razón de falta de previsibilidad de su aplicación sobre los sujetos pasivos extranjeros.¹²⁸³

Sobre el fondo del asunto, el Tribunal Constitucional belga preguntó, antes de dictar su sentencia, al TJUE su opinión sobre la compatibilidad de esta *fairness tax* con el Derecho comunitario, y en particular con el principio de libre establecimiento y de no discriminación.

El principio de libertad de establecimiento está garantizado por el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que estipula que las restricciones de la libertad de establecimiento para los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro están prohibidas.¹²⁸⁴

En su sentencia, el Tribunal sostuvo que la *fairness tax* constituía una infracción al principio antes mencionado en la medida en que, frente al sujeto pasivo, la forma o la base en que este impuesto se determina en la práctica implica que las empresas no residentes reciben un trato

WALKER B., *op.cit.*, 93-94

¹²⁸² Ambos impuestos pretenden restablecer una cierta justicia fiscal sobre empresas multinacionales, al considerar que no están gravados suficientemente y que gozan de un tratamiento más favorable en comparación con empresas de ámbito nacional.

¹²⁸³ Véase GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018.

¹²⁸⁴ UE, Tratado de la Unión Europea, 1992, art. 49

menos favorable que las empresas residentes.¹²⁸⁵

Sin embargo, tal violación es permisible en la medida en que esté justificada por una razón imperiosa de interés público.¹²⁸⁶ El gobierno belga sostuvo dos razones, a saber: el objetivo de garantizar una distribución equilibrada de la facultad de imposición, por un lado, y combatir el abuso fiscal, por otro lado. No obstante, el Tribunal dictó que la legislación en sí misma no estaba apta para realizar este objetivo y, por tanto, que ocasiona de una infracción potencial del principio de libertad de establecimiento o una restricción de este.¹²⁸⁷

Este ejemplo demuestra que el propio derecho europeo es muy sensible a cualquier sobrecarga y que muy a menudo los nuevos impuestos pueden tener problemas de compatibilidad,¹²⁸⁸ en especial en el caso de iniciativa unilateral de los Estados.¹²⁸⁹

2.4. Prohibición de la discriminación y principios de Ottawa

Tomamos para ilustrar esta problemática el ISD propuesto por Francia.

La aprobación de esta ley generó fuertes reacciones en todo el mundo, más notablemente por parte de los EE.UU. porque la ley sería discriminatoria contra las empresas estadounidenses, que amenazó con imponer aranceles a Francia en respuesta.¹²⁹⁰ Los EE.UU. y Francia más tarde llegaron a un acuerdo de principio sobre la ley, en virtud de la cual Francia prometió derogar la ley y reembolsar cualquier diferencia en el importe del impuesto, ello, una vez que la OCDE ultimara sus planes de un marco internacional unificado para la imposición de las empresas digitales.¹²⁹¹

¹²⁸⁵ TJUE, sentencia de 17 de mayo 2017 en el asunto n° C-68/15 X contra Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379, Decisión 1

¹²⁸⁶ Véase *supra* Capítulo II, Título I, 3.2.

¹²⁸⁷ TJUE, *ibid.*, 2017, cons. 56

¹²⁸⁸ ANDERSSON M., JENSEN K., ORPO P., *op.cit.*

¹²⁸⁹ Véase *supra* 1.1.

¹²⁹⁰ Esta ley hubiera afectado a más de 24 empresas, muchas de las cuales no son francesas. De hecho, solo una empresa francesa está impactada sobre 25.

¹²⁹¹ KARNOSH K. E., *op.cit.*,541

Aun así, existe una discriminación más sutil. En efecto, los ingresos sujetos al impuesto propuesto son típicamente los generados por los modelos de negocio de las empresas digitales de EE. UU., pero no tanto de las empresas digitales de la UE. Dichos ingresos imposables incluyen la publicidad digital (usada por Google y Facebook) y los servicios de plataformas digitales y *marketplaces* de venta de bienes y servicios (modelo de Amazon, eBay, Uber y Airbnb).¹²⁹²

Además, y simbólicamente más importante, la propuesta permite que los impuestos al valor agregado e impuestos similares se restan del ingreso imponible al calcular la base para el 3% de tarifa impositiva. Un hecho casi único en el mundo es que los Estados Unidos no tienen un impuesto tipo IVA.¹²⁹³ Por lo tanto, la base imponible para empresas digitales idénticas será más altas para las de EE. UU. que para las de la UE o de otra parte del mundo.¹²⁹⁴

De todos modos, una imposición, con mayor razón a nivel internacional, debe responder a ciertos principios de derecho internacional para poder ser válido.¹²⁹⁵

Estos principios, dichos de Ottawa, son los siguientes:

- Neutralidad: es decir un nivel similar de impuestos que gravan los contribuyentes en situaciones similares que realizan transacciones similares.
- Eficiencia: es decir un costo administrativo y de cumplimiento mínimo para los contribuyentes y autoridades fiscales.

¹²⁹² HUFBAUER G. C., LU Z., The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff, Policy Brief, Peterson Institute for International Economics, junio de 2018, 9

¹²⁹³ Actualmente, entre los países desarrollados, sólo los Estados Unidos no han adoptado el IVA, prefiriendo un sistema próximo llamado «sales tax». Para una comparación entre el IVA del Reino Unido y la Sales Tax estadounidense.

Véase OLSEN J., KOGLER C., BRANDT M. J., DEZSO L., KIRCHLER E., “Are consumption taxes really disliked more than equivalent costs? : Inconclusive results in the USA and no effect in the UK” *in* Journal of Economic Psychology, 75 , n° 102, (145), 2019.

¹²⁹⁴ HUFBAUER G. C., LU Z., *op.cit.*, 9

¹²⁹⁵ Sobre este tema, véase OCDE, Tributación fiscal y comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa, 2020.

- Certeza y sencillez: es decir reglas tributarias simples y claras donde las consecuencias tributarias pueden ser fácilmente anticipadas.
- Eficacia y equidad: es decir una recaudación de cantidad correcta de impuestos y una minimización de la potencial evasión y fraude.
- Flexibilidad: es decir la capacidad de mantenerse al día con el desarrollo tecnológico y comercial.¹²⁹⁶

Por fin, toca añadir que garantizar una “fiscalidad justa” no se limita a un ámbito puramente nacional.¹²⁹⁷ Más bien, se ve la problemática agravada por la mayor propensión, en la globalización actual, de personas morales o físicas a moverse a través de diferentes jurisdicciones.¹²⁹⁸

2.5. Problemas con la teoría de la creación de valor

Existe un amplio consenso en que la jurisdicción en la que se crea el valor tiene derecho a gravar los beneficios o ingresos generados.¹²⁹⁹

Por tanto, el lugar de creación de valor se ha referido históricamente a la jurisdicción donde se encuentran los empleados y los activos, y no a la jurisdicción donde se venden bienes o servicios.¹³⁰⁰ No obstante, si una jurisdicción quiere gravar los ingresos de las ventas locales de una empresa extranjera que no tiene presencia, puede aplicar impuestos al valor agregado. Por tanto, con el impuesto sobre servicios digitales, se pretende gravar flujo de datos transfronterizo, a pesar de que los consumidores locales no pagan nada a la empresa no

¹²⁹⁶ VAZQUEZ J.M., *op.cit.*, 22

¹²⁹⁷ El hecho de que partes de la base imponible sean móviles a través de las fronteras vuelven las cuestiones de justicia fiscal a un alcance internacional.

CASSE E. A., “International tax competition and justice: The case for global minimum tax rates” *in* *Politics, Philosophy & Economics*, vol. 18(3), 2019, 243

¹²⁹⁸ BERETTA G., IFA Research Paper: Mobility of Individuals and Taxation. 2017-2018, 25

¹²⁹⁹ GRINBERG I., *op.cit.*, 2019, 89

¹³⁰⁰ Existen múltiples debates entre funcionarios gubernamentales acerca de si la creación de valor en las transacciones transfronterizas realizadas por multinacionales debería ser atribuida al capital, al trabajo, al mercado, a la participación de los usuarios o al apoyo gubernamental.

GRINBERG I., *ibid.*, 88-89

residente,¹³⁰¹ sino que, por su participación y sus datos, participan de manera decisiva en la creación de valor.¹³⁰²

Se trata pues de afirmar un derecho de tributación basado en una fuente de creación de valor totalmente inusual, lo que es conceptualmente atrevido y fiscalmente ventajoso. En el caso de la recopilación de datos, se trataría de empresas que crean sitios web, aplicaciones u otros servicios digitales en los Estados Unidos, con una atribución de la creación de valor en la Unión Europea, lo que tendrá como consecuencia que la Unión Europea obtendría ingresos fiscales a expensas de los Estados Unidos.¹³⁰³

La problemática gira pues en torno al hecho que el principio subyacente del Impuesto de sociedades es que los beneficios deben gravarse cuando y donde se crea el valor. Sin embargo, en un mundo digitalizado, no siempre está muy claro qué es ese valor, cómo medirlo o dónde se crea.¹³⁰⁴ Es muy probable que la definición de este nuevo paradigma en la creación del valor sea un debate muy grande en la fiscalidad internacional para los años que vienen.

3. La solución del impuesto mínimo: el Pilar 2 de la OCDE

3.1. Mecanismo

Recientemente, el G7¹³⁰⁵ declaró que un impuesto mínimo podría ser instituido sobre beneficios de empresas multinacionales en el Estado de mercado, solución que permitiera remover los diferentes impuestos sobre servicios digitales y otras medidas comparadas vigente en las jurisdicciones nacionales. Esta imposición mínima sería del 15% en el Impuesto sobre sociedades en los países de residencia.¹³⁰⁶

Esta imposición mínima pretende acabar con la evasión fiscal, y aniquilar los paraísos fiscales.

¹³⁰¹ HUFBAUER G. C., LU Z., *op.cit.*, 4

¹³⁰² Véase sobre esta cuestión **supra** Capítulo IV, Título II, 3.

¹³⁰³ HUFBAUER G. C., LU Z., *ibidem*

¹³⁰⁴ EC, Communication from The Commission to the European Parliament and The Council: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market?, Brussels, 21.9.2017 COM (2017) 547 final, 7

¹³⁰⁵ El Grupo de los Siete (G7) está compuesto por países muy importantes a nivel mundial: Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y el Reino Unido.

¹³⁰⁶ G7, Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué : Policy Paper de junio de 2021, 3

La reforma recae sobre dos pilares desarrollados por la OCDE.¹³⁰⁷ El Pilar 1 cubre el nuevo sistema de atribución de derechos fiscales sobre las empresas multinacionales más grandes a jurisdicciones donde se obtienen ganancias mientras el Pilar 2 contiene normas destinadas a reducir las oportunidades de erosión de la base imponible y traslado de beneficios a garantizar que se paga la tasa mínima acordada del impuesto de sociedades.¹³⁰⁸

El Pilar 2 se basa en dos instrumentos legales: la regla de inclusión de la renta¹³⁰⁹ y el impuesto sobre la regla de pagos sin imposición.¹³¹⁰ El primer instrumento, el IIR, se implementa a nivel de la empresa matriz, mientras el UTPR se aplica al nivel de cualquier entidad de una MNE.¹³¹¹

Más prosaicamente, el mecanismo funcionaría así: consideramos una empresa de un país con bajos impuestos, como un IS del 8%, pero que genera beneficios (globalizados) en otro país, arriba de un cierto umbral. Con este nuevo sistema de imposición mínima, el otro Estado podrá reclamar un 7% más para alcanzar un 15% de impuesto globalizado.

Para la Unión Europea tomada en su conjunto, el potencial de las ganancias fiscales es muy grande. Con un impuesto mínimo de un 25% aplicado a los beneficios de las empresas multinacionales, las jurisdicciones de la Unión Europea aumentarían sus actuales ingresos por el Impuesto de sociedades en torno a 170.000 millones de euros en 2021, diferencia positiva entre los 340.000 millones EUR previstos para 2021 en virtud de la legislación actual a unos 510.000 millones de euros potenciales con un tipo del 15%. Los ingresos adicionales de la imposición mínima representan el equivalente de alrededor del 50% de los ingresos del Impuesto de sociedades o alrededor del 12% del gasto actual total en salud en la Unión Europea. Estos ingresos adicionales aumentarían los ingresos totales del Impuesto de sociedades de la UE del 2,4 % del PIB de la Unión Europea hasta el 3,6% del PIB de la UE. Generar nuevos ingresos

¹³⁰⁷ Sobre este tema, véase OCDE, Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 8 de octubre de 2021

¹³⁰⁸ ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS COUNCIL, Background Brief, Brussels, 24/05/2022, 4

¹³⁰⁹ En inglés “Income Inclusion Rule” (IRR).

¹³¹⁰ En inglés “Undertaxed Payment Rule” (UTPR).

¹³¹¹ FUEST C., PARENTI M., TOUBAL F., Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets?, Conseil d’analyse économique, 2019/6 n°54, 2019, 10

de manera sostenible con un impuesto mínimo del 25% es por lo tanto un medio poderoso para recaudar más impuestos.¹³¹²

3.2. Ejemplos previos

La idea en realidad no es nueva y ya se ha utilizado e incluso defendido, con la introducción de la *fairness tax* por ejemplo.¹³¹³

En México también, el 1 de enero de 2008 entró en vigor el Impuesto empresarial a tasa única,¹³¹⁴ que no permite regímenes especiales ni deducciones o beneficios extraordinarios. Este impuesto busca evitar y desalentar las planeaciones fiscales que tienen por objeto eludir el pago del Impuesto sobre sociedades.¹³¹⁵ La imposición mínima, al rechazar los regímenes especiales y deducciones extraordinarios, reconcilia tasa nominal y efectivo del impuesto, reduciendo la brecha fiscal.¹³¹⁶

El IETU se aplica paralelamente al Impuesto sobre sociedades ordinario y funciona como un impuesto mínimo alternativo para asegurar ingresos procedentes de personas experimentadas y acostumbradas a practicar la elusión fiscal.¹³¹⁷

Además, Luxemburgo ha previsto un impuesto de este tipo desde 2013, el Impuesto sobre la renta mínima de sociedades de Luxemburgo. En definitiva, consiste en una suma determinada

¹³¹² EUTAX, Collecting the Tax Deficit of Multinational Companies : Simulations for the European Union, junio de 2021, 24

¹³¹³ Según el Profesor Pascal MINNE la *ratio legis* de la *fairness tax* fuera la voluntad del legislador de imponer o constituir un Impuesto sobre sociedades mínimo.

MINNE P., *op.cit.*, 186

¹³¹⁴ En adelante “IETU”.

¹³¹⁵ Véase Ley del impuesto empresarial a tasa, Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007

HERNANDEZ-PULIDO E., Mexico's Flat Tax (IET) and How It Affects Investors in Mexican Real Estate Projects, Procopio Tax Notes, 2012

¹³¹⁶ Véase *supra* 3.1.

¹³¹⁷ HANDLER H., *op.cit.*, 4

en función de las actividades y del balance total de la empresa, debida si el Impuesto sobre sociedades a pagar es inferior a un determinado mínimo.¹³¹⁸

Toca señalar que la institución de este impuesto en el ordenamiento jurídico luxemburgués no dio lugar a disputas u otros problemas de naturaleza jurídica.¹³¹⁹ De hecho, el impuesto luxemburgués no está separado del Impuesto de sociedades luxemburgués y tiene la misma base imponible,¹³²⁰ lo que le permite evitar los problemas de ser considerado como un impuesto no comprendido en los CDI.¹³²¹

Suponemos también que el impuesto mínimo se basa en el Pilar II del Marco Inclusivo sobre BEPS, en el sentido que se trata de una forma de tributación basada en la residencia, que no está en consonancia con el principio de creación valor,¹³²² lo que puede solucionar el problema subrayado anteriormente.¹³²³

Esta solución es, a nuestro juicio, la más adecuada para acabar con la evasión objetiva de ingresos digitales. Por tanto, solamente podrá funcionar si las reglas relativas a los precios de transferencia se desarrollan en el mismo sentido. Al caso contrario, los actores siempre podrán agotar la base imponible vinculada a un establecimiento permanente vía los precios de transferencia. Además, la colecta de datos personales no está incluida en la regla relativa a los precios de transferencia mientras la gran mayoría de las empresas de la economía digital realiza una parte importante de sus beneficios gracias a la monetización de esos datos. Así pues, toca imaginar una regla para corregir este posible sesgo, para que la base imponible igualmente tenga un mínimo gravable.

¹³¹⁸ En el caso de las sociedades de financiación, por ejemplo, la suma mínima debida es de 3000 €.

SPRINGAEL B., “Luxemburgse ‘fairness tax’ uitgebreid tot alle vennootschappen” in *Fiscoloog* n° 356, 15 de agosto de 2013, 2

¹³¹⁹ DHAENE M., “De fairness tax: een laatste bittere pil of ...?” in *T.F.R.*, 2013/15, n° 447, 691- 692

¹³²⁰ SPRINGAEL B., *op.cit.*, 3

¹³²¹ Véase *supra* 2.2.

¹³²² VELLA J., *op.cit.*, 826

¹³²³ Véase *supra* 2.5.

3.3. Observación

Por último, esta solución, en principio, no puede dar lugar a ninguna infracción o restricción del principio europeo de libertad de establecimiento ni a discriminación prohibidos por el derecho fiscal internacional.

Podemos en efecto argumentar que cualquier infracción de este tipo, podría estar justificada por razones imperiosas de interés público, lo que sería apropiado para el logro de este objetivo, y asegurar un tratamiento conforme a los principios de igualdad y no discriminación entre los contribuyentes.¹³²⁴

Tal afirmación se basa sobre el hecho que el impuesto mínimo de sociedades no es un impuesto nuevo y distinguido y, por tanto, goza de la legalidad, jurisprudencia y protección otorgadas por los CDI y por el Tribunal. En resumen, esta solución aporta más claridad, previsibilidad, sencillez y viabilidad.

De todas maneras, esa solución debería ser evaluada y analizada en los futuros acontecimientos.

Por fin, según STIGLITZ, la solución del impuesto mínimo tiene como ventaja reducir la desigualdad entre los países en desarrollo y los países desarrollados frente a los gigantes de la economía digital:

The current average official rate is considerably higher. It is thus possible, even likely, that the global minimum will become the maximum rate.

[...]

Preventing this outcome depends not just on avoiding a downward global convergence, but also on ensuring a broad and comprehensive definition of corporate profits, such as one that limits deduction for expenses relating to capital expenditures plus interest plus pre-entry losses plus... It would probably be best to agree on standard accounting so that new tax-avoidance techniques do not replace the old ones.

[...]

Developing and developed countries may be affected differently depending on which formula is used: an emphasis on sales will hurt developing countries producing manufactured goods, but may help address some of the inequities associated with the digital giants. And for Big Tech firms,

¹³²⁴ Eso requiere que dos contribuyentes, no sean tratados de manera diferente y desventajosa uno frente al otro, aunque se encuentren en condiciones iguales.

the value of sales must reflect the value of the data that they garner, which is crucial to their business model. The same formula may not work in all industries.

*Still, the advances made in current proposals have to be recognized, including moving away from the “physical presence” test for imposing taxes – something that makes no sense in the digital age.*¹³²⁵

3.4. Una base armonizada como condición indispensable

Una preocupación que podemos tener es que la solución del IS mínimo puede ser ineficiente si el tipo legal elegido no corresponde con el tipo efectivo.¹³²⁶ Recordamos además que la evasión fiscal puede ocurrir tanto sobre el hecho que sobre la base imponible.¹³²⁷

De hecho, si las reglas y base fiscales no son las mismas entre cada una jurisdicción, es muy posible que el tipo impositivo efectivo difiera.

Asimismo, si unas deducciones fiscales o contables son permitidas en una jurisdicción mientras prohibidas en la otras, el tipo efectivo será diferente entre las dos jurisdicciones, aunque el tipo legal siga el mismo. Estas disparidades entre diferentes nivel de tipo mínimo efectivo llegara a una competencia fiscal perniciosa.¹³²⁸

Tomamos como ejemplo en la siguiente tabla, la *Deduction pour intérêts notionnels* belga,¹³²⁹ y constatamos el impacto que tiene sobre el tipo impositivo efectivo, comparándolo con una jurisdicción donde la DIN no está aplicada.¹³³⁰

¹³²⁵ Este indicador permite en efecto medir la brecha fiscal (véase *supra*). La diferencia entre el tipo legal y efectivo procede por parte por las desgravaciones fiscales, la transferencia de beneficios o los créditos fiscales.

STIGLITZ J. E., *The Global Tax Devil Is in the Details*, Project Syndicate, 2021

¹³²⁶ Véase *supra* Capítulo III, Título I, 3.3.

¹³²⁷ Véase *supra* Capítulo I, Título I, 3.4.1.

¹³²⁸ Véase *supra* Capítulo III, Título II 1.3 y 3.2.

¹³²⁹ En adelante “DIN”.

¹³³⁰ La DIN se introdujo en Bélgica en 2005 vía el artículo 205 bis del CIR. Esta medida, basada en un interés ficticio en el capital social, otorga una deducción fiscal a las empresas belgas. El legislador previó una serie de factores de corrección.

DE CLERCK T., “De notionele interestaftrek-bis: geen verandering voor vooruitgang, maar wel stagnatie” *in* t.f.r. 506, septiembre de 2016, 681

Sobre este tema, véase PETITJEAN M., “Dédution pour intérêts notionnels et diminution du coût des fonds propres: une application empirique du MEDAF” *in* *Revue bancaire et financière / Bank- en Financiewezen*, 2009/2-3 - 1 mars 2009, 178-185.

	País A (Bélgica)	País B
	Sin la DIN	Con la DIN
Beneficio antes de impuestos	4.000	4.000
DIN (3 %)	/	- 2.630
Base imponible	4.000	1.370
Impuesto de Sociedades (33,99 %)	1.360	466
Tipo impositivo efectivo	33,99 %	11,6 %

Ahora bien, vamos a ver que existen dos obstáculos a una imposición mínima eficaz y justa de las multinacionales.

3.4.1. El obstáculo material

Para lograr que el impuesto mínimo sea eficaz, parece imprescindible que la base imponible sea armonizada entre los contribuyentes. Gracias a eso, se puede contrarrestar comportamientos elusivos, como precios de transferencia abusivos, puesto que los flujos intragrupo serían neutralizados y se calcularía un resultado consolidado a nivel de grupo.¹³³¹

¹³³¹ DAVOULT N., “Collaboration entre fiscalistes et comptables internationaux : faisons un rêve” in COLLECTIF, *op.cit.*, 694

Véase también *infra* Anexo 28.

Así pues, parece oportuno enterarse de la manera prevista para armonizar las bases imponibles por las dos propuestas europeas BICIS¹³³² y BICCIS,¹³³³ aunque rechazando su mecanismo de repartición problemática.¹³³⁴

Estas propuestas establecen reglas uniformes en la Unión Europea para la determinación de las bases imponibles, del beneficio y de los gastos (no)deducibles previstos.¹³³⁵ La propuesta BICCIS implica que las empresas sujetas a ella verán sus ganancias y pérdidas acumuladas con las de la otras entidades del mismo grupo, para llegar a un resultado neto para el conjunto del grupo,¹³³⁶ al que se aplicarán las reglas de determinación de la base imponible esperada.¹³³⁷

La principal debilidad de la propuesta es que las cuentas consolidadas que deben presentarse deben incluir únicamente a los miembros del grupo de empresas residentes en los Estados participantes, lo que permite a las empresas multinacionales excluir a las entidades intermediarias que utilizan para la evasión fiscal.¹³³⁸ No obstante, este problema puede ser combatido por cláusulas anti-evasión.

¹³³² CE, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 2016/0337 (CNS), 2016

La primera tiene por objeto definir el beneficio imponible, mientras la segunda a consolidarlo a escala de la UE.

Véase también *supra* Capítulo IV, Título I, 3.3.2.

¹³³³ La primera etapa de la directiva fue la relativa a la Base Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) y la segunda la BICCIS, cual se aplica únicamente a las entidades de las empresas multinacionales residentes en los Estados miembros de la UE.

EUROPEAN TRADE UNION, Posición de la CES sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS) Adoptada en la reunión del Comité Ejecutivo de 14 y 15 de diciembre 2016, 1

¹³³⁴ Véase STERDYNIAK H., “L’impôt sur les sociétés peut-il survivre à la mondialisation et à l’intégration européenne?” in *Revue de l’OFCE* 2018/4 n° 158, 2018, 376.

¹³³⁵ CE, *op.cit.*, 2016, art. 14

¹³³⁶ Entonces sólo habrá una y la misma base imponible para todo el grupo en la Unión Europea, que ahora estará autorizado a presentar una declaración única para todas las entidades quien lo compone.

¹³³⁷ La base fiscal de la BICCIS no se basa en el ajuste fiscal de los estados financieros consolidados de las empresas multinacionales a las que se aplican las normas fiscales y de las que se han eliminado las transacciones fuera de la UE. Se requerirá más bien que las cuentas de cada una de las entidades distintas que constituyen el grupo, que sean ellas mismas residentes o tengan establecimientos permanentes en la UE, se ajusten de acuerdo con las reglas establecidas en la nueva BICIS y añadan luego los resultados para crear la base imponible de la BICCIS.

EUROPEAN TRADE UNION, *op.cit.*, 2

¹³³⁸ EUROPEAN TRADE UNION, *ibid.*, 3

Señalamos también que la propuesta BICCIS podría resultar contradictoria con lo que prevén los CDI en determinados puntos. Tal sería en efecto el caso, por ejemplo, cuando un determinado tipo de rentas de fuente no europea estarían exentas sobre la base de un CDI, pero incluidas en la base imponible de la empresa según la propuesta actual.¹³³⁹

3.4.2. El obstáculo formal

Por tanto, una base armonizada entre varias jurisdicciones no tiene sentido sin una armonización de las normas contables internacionales, tales como las Normas Internacionales de Información Financiera,¹³⁴⁰ así como un conjunto de principios contables generalmente aceptados¹³⁴¹ y compartidos. Así, mientras que los PGCA comunes entre los Estados deben ser inevitablemente el punto de partida de la armonización de las bases imponibles, la normalización debe ser el punto final.¹³⁴²

Por tanto, con excepción de las sociedades cotizadas obligadas a cumplir con las NIIF, las sociedades establecidas en los Estados miembros de la Unión Europea, y en el mundo en general, determinan la base imponible sobre normas contables nacionales no armonizadas.¹³⁴³

Así pues, por ejemplo, en 2001, la UE se había referido a las NIIF como puntos de referencia para la definición de la base imponible armonizada.¹³⁴⁴

¹³³⁹ Sobre este tema, véase E. TRAVERSA E., HELLEPUTTE C-A., “Taxation of EU resident companies under the current CCCTB framework : Descriptive and critical approach to selected “extraterritorial” aspects” in LANG M., PISTONE P., SCHUCH J., STARINGER C., STORCK A., *Corporate Income Taxation in Europe: The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Institute for Austrian and International Tax Law, 2013, 35 s.

¹³⁴⁰ En adelante “NIIF”, en inglés International Financial Reporting Standards (IFRS)

¹³⁴¹ En adelante “PCGA”.

¹³⁴² FREEDMAN J., MACDONALD G., “The tax base for CCCTB: the role of the principles” in Centro de la Universidad de Oxford para fiscalidad de las empresas, WP 08/07, 2008. Ver también, Comisión Europea, Grupo de Trabajo sobre la Base consolidada común para el impuesto de sociedades (GT BICCIS), BICCIS/WP057/doc/fr, 26 de julio de 2007.

¹³⁴³ SID AHMED K., “La relance du projet ACCIS par la Commission européenne” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal / European and International Journal of Tax Law*, 2017/2, 28 enero de 2017, 196

¹³⁴⁴ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales : une stratégie pour permettre aux entreprises d’être imposées sur la base d’une assiette consolidée de l’impôt sur les sociétés couvrant l’ensemble de leurs activités dans l’Union européenne » du 23 octobre 2001, COM(2001) 582

Asimismo, si diferentes PCGA permiten tratamientos contables diferentes, tendrá un impacto fiscal indubitable, puesto que el derecho tributario se ajusta en principio sobre el derecho contable.¹³⁴⁵

Parece pues imprescindible que las normas y principio contables sean los mismos entre diferentes jurisdicciones sometidas al impuesto mínimo y a una base armonizada.

3.4.3. Corrección extracontable: la top-up tax

Según la UE, la armonización consolidada de base imponible tiene como función luchar contra la evasión fiscal.¹³⁴⁶ Para eso, se pretende armonizar las reglas contables de los beneficios ante impuestos, y extracontables de la deuda tributaria.

Por tanto, pensamos que sería más eficaz, en vez de determinar unas deducciones extracontables armonizadas, imponer una corrección fiscal, para que el tipo impositivo efectivo sea semejante al tipo mínimo legal.

En nuestro ejemplo previo,¹³⁴⁷ daría esto:

	País A (Bélgica)	País B
	Sin la DIN	Con la DIN
Beneficio antes de impuestos	4.000	4.000
DIN (3 %)	/	- 2.630
Base imponible	4.000	1.370
Corrección impuesto mínimo	/	+2.630
Impuesto de Sociedades (33,99 %)	1.360	1360
Tipo impositivo efectivo	33,99 %	33,99 %

¹³⁴⁵ ROSSIGNOL J-L., “Le juge de l’impôt face aux normes comptables internationales” in Association Francophone de Comptabilité | « Comptabilité Contrôle Audit » 2007/3 Tome 13, 120

¹³⁴⁶ CE, *op.cit.*, 2016, §4

¹³⁴⁷ Véase *supra* 3.4.

Un mecanismo semejante es previsto en el proyecto comunitario para el establecimiento de un impuesto mínimo para las *Multinationals Enterprises*¹³⁴⁸ en el territorio de la Unión Europea, bajo el nombre de top-up tax. El porcentaje suyo se puede definir por la formula siguiente: *Minimum Rate – Effective Tax Rate*.¹³⁴⁹

Para el reparto del poder de tributación de la top-up tax, nos referiremos a la propuesta comunitaria, donde esta arreglada por el artículo 26:

1. Where the effective tax rate of a jurisdiction in which constituent entities are located is below the minimum tax rate for a fiscal year, the MNE group shall compute the top-up tax for each of its constituent entities that has qualifying income included in the computation of net qualifying income of that jurisdiction separately. The top-up tax shall be computed on a jurisdictional basis.

2. The top-up tax percentage for a jurisdiction for a fiscal year shall be computed in accordance with the following formula:

Top – up tax percentage = minimum tax rate – effective tax rate
where the effective tax rate is the rate computed in accordance with Article 25.

3. The jurisdictional top-up tax for a fiscal year shall be computed in accordance with the following formula:

Jurisdictional top – up tax

*= (top up tax percentage x excess profit) + additional top – up tax – domestic top – up tax*¹³⁵⁰

De todo forma, esta solución, si no es aún perfectamente sin fallas,¹³⁵¹ se aproxima según nosotros de una solución más eficaz y realista para disminuir la evasión fiscal procedente de la economía digital.

En efecto, FUEST, PARENTI y TOUBAL, que elaboraron un modelo midiendo el impacto de la reforma propuesta del Pilar 2, con un tipo impositivo efectivo mínimo de 15%, obtuvieron

¹³⁴⁸ En adelante “MNE”.

¹³⁴⁹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on Beps, 2021, 29

¹³⁵⁰ CE, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, {SWD(2021) 580 final}, 22.12.2021, art. 26

¹³⁵¹ Sobre este tema, véase CFE, Opinion Statement on the EU Proposal for a Directive on Minimum Tax & OECD Model Rules Implementing Pillar 2 (Global Minimum Taxation) Issued by CFE Tax Advisers Europe Submitted to the EU Institutions on 4 April 2022.

un incremento de ingresos tributarios de +9,4% para Francia y +5,7% para Alemania, sin dañar su atraktividad económica.¹³⁵²

3.4.4. Impactos sobre los indicadores y determinantes de la evasión fiscal

Por fin, damos brevemente cuenta del impacto que puede tener la solución propuesta sobre algunos indicadores de rendimiento tributario, que determinan en cierta medida la evasión fiscal.¹³⁵³ Para eso, vamos a razonar al revés que previamente, es decir viendo como la bajada de la evasión fiscal puede afectar o no dichos indicadores.¹³⁵⁴

Por eso, en las ecuaciones siguientes, ponemos que TA tienda hacia 0, es decir matemáticamente: $\lim_{TA \rightarrow +\infty} \frac{1}{TA} = 0$

3.4.4.1. Brecha fiscal

El acabar con la brecha fiscal siendo el reto principal de esta solución, parece obvio que tendrá un impacto positivo. En efecto, se pretende de manera automática corregir el resultado fiscal, alineando el tipo efectivo sobre el tipo legal, anulando pues la brecha fiscal. Por consiguiente, podemos presumir que la propuesta de impuesto mínimo con reglas contables y fiscales armonizadas en cuanto a la base imponible hará que las sumas de la evasión fiscal tendieran a llegar a 0.

3.4.4.2. Coste de recaudación

Bajo la relación previamente establecida entre evasión fiscal y coste de recaudación, podemos decir que $\frac{TA}{COC} = +y$.¹³⁵⁵

Por consiguiente, una disminución de la evasión fiscal, bajo la técnica del top-up tax, llegando a acabar la brecha fiscal entre el tipo impositivo legal y efectivo puede disminuir también el coste de recaudación, siendo entendido que $COC = \frac{TA}{+y}$.

3.4.4.3. Capacidad tributaria

¹³⁵² FUEST C., PARENTI M., TOUBAL F., *op.cit.*, 10

¹³⁵³ Visto su pertinencia débil *in casu*, no trataremos de la flotabilidad fiscal.

¹³⁵⁴ Véase *supra* Capítulo III, Título I.

¹³⁵⁵ Véase *supra* Capítulo III, Título I., 2.1.

Bajo la relación previamente establecida entre evasión fiscal y capacidad tributaria, podemos decir que $\frac{TA}{TC} = -y$.¹³⁵⁶

Por consiguiente, una disminución de la evasión fiscal, bajo la técnica del top-up tax, llegando a acabar la brecha fiscal entre el tipo impositivo legal y efectivo puede aumentar también la capacidad tributaria, siendo entendido que $TC = \frac{TA}{-y}$.

3.4.4.4. Esfuerzo fiscal

Bajo la relación previamente establecida entre evasión fiscal y esfuerzo tributario, podemos decir que $\frac{TA}{TE} = -y$.¹³⁵⁷

Por consiguiente, una disminución de la evasión fiscal, bajo la técnica de la top-up tax, llegando a acabar la brecha fiscal entre el tipo impositivo legal y efectivo puede aumentar también el esfuerzo tributario, siendo entendido que $TE = \frac{TA}{-y}$.

¹³⁵⁶ Véase *supra* Capítulo III, Título I., 2.2.

¹³⁵⁷ Véase *supra* Capítulo III, Título I., 2.3.

Título II. La Soberanía Fiscal en la Era Digital

1. Soberanía fiscal y supranacionalidad: una convergencia necesaria

1.1. Concepto de soberanía fiscal

La cuestión de la tributación se ha considerado tradicionalmente como una cuestión esencial de la soberanía del Estado. Así pues, según BISWAS: “Fiscal sovereignty is a right which has been carefully guarded by sovereign states and protected in international law over hundreds of years.”¹³⁵⁸

Por añadidura, como señaló GRAETZ: “No function is more at the core of government than its system of taxation”.¹³⁵⁹ Del mismo modo, según ROSENBLOOM: “No area of the law is closer to the subject of sovereignty than taxation.”¹³⁶⁰

Así pues, se puede decir que soberanía y fiscalidad hacen cuerpo. La doctrina, de acuerdo con los hechos sobre este punto, es unánime.¹³⁶¹

Aun así, el poder de imponer impuestos está en el centro mismo de la concepción de cualquier tipo de poder.¹³⁶² Igualmente, el impuesto es, junto con la moneda y la seguridad,¹³⁶³ uno de

¹³⁵⁸ BISWAS R., *International tax competition : globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002, 1

¹³⁵⁹ GRAETZ M. J., “The David R. Tillinghast Lecture Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies” *in* 54 TAX L. REV. 261, 2001, 277

Además, a lo largo de la historia mundial, el impuesto siempre ha sido vinculado con grandes acontecimientos de carácter político como huelgas populares o revoluciones.

BISWAS R., *op.cit.*, 1-2

¹³⁶⁰ ROSENBLOOM D., “Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area” *in* Canada-United States Law Journal vol. 20, 1994, 267

¹³⁶¹ BUISSON J., “Impôt et souveraineté” *in* Archives de Philosophie du Droit 46, 2002, 25-31 ; MAITROT DE LA MOTTE A., “Souveraineté fiscale et construction communautaire : Recherche sur les impôts directs” *in* L.G.D.J, 2005 n° 53, 541-562 ; CHRÉTIEN M., *A la recherche du droit international fiscal commun*, Paris, Recueil Sirey, 1955, 64; B. Castagnede, “Souveraineté fiscale et Union européenne”, R.F.F.P., 2002, n° 80 *citado en* DESRAMEAUX A., *op.cit.*, 22

¹³⁶² ROUGE J.-F., *op.cit.*, 14

¹³⁶³ Para BATISTA, el poder tributario no es más que una faceta fiscal del poder de policía estatal *lato sensu* y una proyección tributaria del poder público.

BATISTA JR. O. A., *O poder de polícia fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001, 141

los grandes atributos del Estado.¹³⁶⁴ Según CARTOU, está revestida de soberanía fiscal la autoridad que, en un territorio determinado, tiene el poder exclusivo de crear un sistema de impuestos y de aplicarlo.¹³⁶⁵

En efecto, los impuestos son una marca y una prueba de la soberanía del Estado,¹³⁶⁶ y tal vez incluso la marca y la prueba definitiva de esta soberanía.¹³⁶⁷

De manera más precisa, la soberanía fiscal¹³⁶⁸ puede definirse como la libertad con la cual dispone una entidad pública para determinar libremente las normas aplicables a la exacción fiscal,¹³⁶⁹ así como el poder de coacción para su aplicación.¹³⁷⁰ En la mayoría de los casos es

¹³⁶⁴ DEBLOCK C., RIOUX M., *op.cit.*, 3

¹³⁶⁵ CARTOU L., *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, 14

¹³⁶⁶ MAITROT DE LA MOTTE A., “A European Tax Legal and Political Issues” *in* *Revue de l’OFCE / Debates and policies*, N 134, 2014, 141

Además, según SCHUMPETER: “Taxes not only helped to create the state. They helped to form it. The tax system was the organ the development of which entailed the other organs. Tax bill in hand, the state penetrated the private economies and won increasing dominion over them. The tax brings money and calculating spirit into corners in which they do not dwell as yet, and thus becomes a formative factor in the very organism which has developed it. The kind and level of taxes are determined by the social structure, but once taxes exist, they become a handle, as it were, which social powers can grip in order to change this structure.”

SCHUMPETER J. A., “The crisis of the Tax State” *in* SWEDBERG R., *The Economics and sociology of capitalism*, Princeton University Press, 1991

¹³⁶⁷ Con ello, el Estado soberano es superior a cualquier otra entidad, ya sea interna, como la Iglesia, o externa, como un otro Estado. No está sujeto a ningún control y su voluntad produce derechos. Además, la soberanía es el conjunto de poderes que de ello emana y según lo cual se puede ejercer sus funciones: acuñar moneda, para recaudar impuestos, etc. En definitiva, la soberanía es la cualidad del ser, real o ficticio, en nombre de quien se ejerce el poder del cuerpo soberano, que es el pueblo o la nación.

BURDEAU G., HAMON F., TROPER M., *Droit constitutionnel*, LGDJ, 26e édition, 1999, 170

¹³⁶⁸ La expresión tampoco debe confundirse con la noción vecina de autonomía fiscal. Según BARILARI, “mientras que la autonomía es una cuestión de grado, la soberanía es una cuestión natural”. La autonomía fiscal es la capacidad de una colectividad no soberana de ajustar sus ingresos a sus gastos.

BARILARI A., “La question de l'autonomie fiscale” *in* RFFP, n° 80 p.77, 2002.

Así pues, la Polinesia Francés, territorio francés ultramarino, tiene un sistema tributario autónomo, desarrollado por su asamblea territorial. Siendo dicho, cabe señalar que pueden coexistir varias facetas de soberanía fiscal dentro de un mismo Estado.

BUISSON J., *op.cit.*, 30

¹³⁶⁹ TRAVERSA E., VINTRAS B., “La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » *in* TRAVERSA E., RICHELLE I., *op.cit.*, 281

¹³⁷⁰ MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2005, 35

indisociable de la soberanía del Estado, aunque a menudo se admite que no está reservada exclusivamente al Estado y que la soberanía fiscal puede ser delegada y ejercida por otras entidades, subestatales o interestatales.¹³⁷¹

Dicho esto, no cabe duda de que el principio de soberanía está claramente vinculado a la cuestión del poder jurisdiccional y está firmemente anclado en el derecho internacional público general.¹³⁷² La soberanía es en definitiva territorial¹³⁷³ y personal.¹³⁷⁴

1.2. Alcance y límites con el derecho internacional

Como dijo RING, estamos en un mundo donde los Estados soberanos son los actores dominantes en la promulgación de leyes fiscales, así como en la colecta y en el uso de la renta tributaria.¹³⁷⁵ De ahí que la soberanía fiscal es la ilustración práctica y técnica de la soberanía del Estado en el ámbito del derecho fiscal.¹³⁷⁶

¹³⁷¹ Ahora bien, la autoridad tributaria es una de las características fundamentales de la soberanía. Sin la capacidad de imponer y recaudar ingresos fiscales, un gobierno se vería significativamente obstaculizado en cualquier intento de cumplir sus funciones (construir y mantener infraestructura, proporcionar defensa y seguridad, proporcionar educación, atención médica u otros beneficios a sus administrados). En ese sentido, el derecho a gravar o a no gravar está en el centro mismo de lo que significa gobernar autónomamente.

BIRD-POLLAN, J., “The sovereign right to tax: How bilateral investment treaties threaten sovereignty” *in* Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy, 32(1), 2018, 119

¹³⁷² WUSTENBERGHS T., Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinst, Larcier, 2011, 223

¹³⁷³ La soberanía fiscal de un Estado es por lo general limitada a su territorio.

TRAVERSA E., VINTRAS B., “La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites” *in* TRAVERSA E., RICHELLE I., *op.cit.*, 281

¹³⁷⁴ Eso significa que no solo se aplica sobre un territorio sino también sobre sujetos gozando de personalidad jurídica. No obstante, la soberanía tributaria puede ser también funcional. Algunos contribuyentes están sujetos a la jurisdicción fiscal de un Estado, independientemente del territorio en el que están establecidos o territorio del que derivan sus ingresos, en virtud del ejercicio de sus funciones para un Estado o un organismo supranacional. El desarrollo de las organizaciones internacionales y las relaciones diplomáticas dio pues lugar al concepto de soberanía funcional. Así pues, los funcionarios europeos están sujetos, debido a sus sueldos, a un impuesto recaudado por la Unión Europea y no por sus Estados de origen.

DOCCLO C., *op.cit.*, 6

¹³⁷⁵ RING D., “Democracy, sovereignty and tax competition: The role of tax sovereignty in shaping tax cooperation” *in* Florida Tax Review, 9(5), 2009, 557

¹³⁷⁶ CHRÉTIEN M., *op.cit.*, 9 n°10.

Sin embargo, debe hacerse una distinción importante entre la soberanía fiscal nacional o interna,¹³⁷⁷ por un lado, y la soberanía fiscal internacional o externa por un otro lado.¹³⁷⁸ Esta última, con arreglo al derecho internacional, va acompañada de una serie de principios jurídicos internacionales, como el derecho a la integridad territorial, el derecho a la igualdad jurídica, la prohibición de la intervención, el derecho a celebrar tratados, etc.¹³⁷⁹

Esta competencia tributaria soberana es en principio ilimitada y, por lo general, se encarna en una especie de impuesto global sobre la renta global del sujeto fiscal.¹³⁸⁰ Concomitadamente, un Estado tiene derecho a la jurisdicción fiscal sobre entidades y personas extranjeras situadas en su territorio, según el principio de territorialidad.¹³⁸¹ Sobre esta base, el Estado puede recaudar impuestos sobre personas y bienes, pero la obligación fiscal resultante queda limitada a su territorio.¹³⁸²

Ahora bien, la jurisdicción de ejecución es esencialmente territorial.¹³⁸³ En efecto, un Estado tiene pocos medios para obligar a una persona ausente de su territorio a obedecer sus

¹³⁷⁷ En esta concepción, las fronteras nacionales demarcan los límites territoriales de la aplicación de la soberanía fiscal.

TOUCHELAY B., *op.cit.*, 337-352, §4

¹³⁷⁸ La soberanía fiscal, en primer lugar, se refiere al ejercicio de los poderes públicos dentro del territorio nacional, es decir, los poderes conferidos a las autoridades fiscales y a las autoridades legislativas, ejecutivas y judiciales, respectivamente. Se trata entonces del ejercicio de los poderes públicos dentro del territorio nacional. Este aspecto de la soberanía fiscal queda fuera del alcance de la presente tesis. En consecuencia, sólo se tendrá en cuenta la soberanía internacional o externa, lo que indica la independencia política de los Estados

¹³⁷⁹ COUWENBERG S., “Staatsvorming, soevereiniteit en subsidiariteit” in *Publiek recht, ruim bekeken: Opstellen aangeboden aan Prof. J. Gijssels*, Antwerpen, Maklu, 1994, 112 *citado en* WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 230

¹³⁸⁰ El principio del impuesto único establece que los ingresos transfronterizos deben grabarse una vez e, función del tipo de prestaciones. En otras palabras, ingresos transfronterizos son gravados sólo una vez al tipo del país fuente para la renta activa y la tasa del país de residencia para ingresos pasivos. Pero si el país fuente decide no gravar, es aplicable a el otro país para hacerlo porque de lo contrario, ocasiona una doble no imposición resultado tan perjudicial como la doble imposición.

AVI-YONAH R. S., “Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy” in *N. Y. L. Sch. L. Rev.* 59, n° 2, 2015, 306

¹³⁸¹ Véase sobre este tema *infra* 2.

¹³⁸² WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 209

¹³⁸³ Las facultades del Estado para hacer cumplir la legislación no se extienden más allá de sus fronteras. Por ejemplo, las leyes de un Estado se imponen a los tribunales del mismo Estado mientras las normas de derecho extranjero no se imponen a sus órganos jurisdiccionales, salvo que una la ley lo prevé. Así pues, una resolución jurisdiccional obtenida en un Estado sólo será ejecutiva en dicho Estado, salvo que otro Estado le reconozca su

requerimientos.¹³⁸⁴ En derecho de gentes, un poder de coacción o un poder coercitivo ejercido sobre el territorio de otro Estado sería excesivo y violaría la soberanía de ese otro Estado. Por tanto, por lo general, los Estados no se oponen a que otros Estados realicen actos de ejecución en su territorio.¹³⁸⁵

Sin embargo, según TIXIER, se considera que una entidad territorial determinada, con soberanía política o sin ella, goza de soberanía fiscal si dispone de un sistema fiscal que presenta dos características esenciales: por una parte, una autonomía técnica y, por otra parte, una exclusividad de aplicación. La autonomía técnica supone un sistema fiscal completo, es decir, que contenga todas las normas de base, de tasa de liquidación y de recaudación necesarias para su aplicación, aunque su contenido se haya elaborado bajo la influencia de otro sistema. La exclusividad de aplicación significa que el sistema fiscal se aplica a la exclusión de cualquier sistema contendiente en un territorio geográfico determinado.¹³⁸⁶

Es importante también destacar que la soberanía tributaria nacional no es absoluta,¹³⁸⁷ y que la soberanía completa es imposible, excepto quizás para un país totalmente aislado de influencias

valor. De hecho, el procedimiento de *exequátur* de las resoluciones en materia fiscal sólo es posible si una norma internacional lo prevé (artículo 27 del Modelo de la OCDE).

DOCULO C., *op.cit.*, 5

¹³⁸⁴ Así pues, en derecho internacional público, el territorio jurídico se convertirá en el principal fundamento de las diversas prerrogativas del Estado moderno.

BASTID S., Les problèmes territoriaux dans la jurisprudence de la Cour Internationale de Justice, Collected Courses of the Hague Academy of International Law, vol.107, 1962, 367

¹³⁸⁵ DOCULO C., *op.cit.*, 4

¹³⁸⁶ GEST G., TIXIER G., Droit fiscal international. Paris : presse universitaire de France, 1990, 16 citado en MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2005, 35

¹³⁸⁷ A contrario, la competencia legislativa no puede ser restringida, incluso por los límites de la soberanía territorial.

externas y que no tenga relaciones jurídicas con elementos extranjeros.¹³⁸⁸ La limitación de la soberanía es entonces tanto interna¹³⁸⁹ como externa.¹³⁹⁰

Así pues, según LI, en muchas ocasiones los Estados limitan su soberanía fiscal, ya sea por razón de competitividad fiscal o por la firma de un convenio multilateral. Además, una fuerza ajena puede poner límites a esa soberanía. En el caso de la OCDE, por ejemplo, los Estados que la componen presionan juntos a las jurisdicciones no cooperativas en materia tributaria. Eso muestra que los Estados pueden sacrificar un trozo de soberanía fiscal para conseguir un reto común.¹³⁹¹ Otro ejemplo de una fuerza ajena limitando la soberanía es el liderazgo otorgado a la OCDE en el dominio de la imposición de la economía digital.¹³⁹²

En un sistema internacional abierto, la soberanía estatal choca inevitablemente con la soberanía de otros Estados.¹³⁹³ Este choque de soberanía puede conducir a situaciones incuvas, resultando, en materia tributaria, ocasionando fenómenos de doble imposición.¹³⁹⁴

¹³⁸⁸ MCLURE JR C. E., "Globalization, Tax Rules and National Tax Sovereignty" *in* Bulletin for International Fiscal Documentation vol. 55, n°8, 2001, 329

¹³⁸⁹ "Such limitations can create serious problems for tax policy. For example, in the United States, the legislative powers of the Federal Government are limited to those specified in the Constitution. The Constitution provides specifically that the Congress has the "power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises" through an act of Congress. The procedure for enactment sets forth a special requirement for tax legislation: such legislation must originate in the House of Representatives. Otherwise, the same procedure must be followed for tax laws as with any other laws. There is, however, a specific limitation on direct taxes, requiring these to be apportioned on the basis of population".

THURONYI V., *op.cit.*, 1996, 3

¹³⁹⁰ De hecho, el Estado soberano, en virtud de su omnipotencia, puede organizar su propio poder para imponer. De hecho, tiene poder fiscal absoluto. Pero este poder fiscal absoluto conoce un límite que se debe al territorio de un otro Estado soberano.

BUISSON J., *op.cit.*, 29

¹³⁹¹ LI J, "Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author's Response" *in* Canadian Tax Journal 52, n° 1, abril de 2004, 146-147

¹³⁹² Sobre este tema lease BRAUNER Y., An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation in ROCHA S.A., CHRISTIANS A., Tax Sovereignty in the BEPS Era, : Wolters Kluwer, Capítulo IV, [2017], 73-92.

¹³⁹³ Además, según KELSEN, la presencia de las fronteras es una de las condiciones para el nacimiento del derecho internacional.

KELSEN H., "Théorie générale du droit international public : Problèmes choisis" *in* R.C.A.D.I., t.42, 1932/IV, 1932, 182

¹³⁹⁴ BUISSON J., *op.cit.*, 30

Por tanto, la soberanía fiscal, originalmente ilimitada formalmente,¹³⁹⁵ encuentra un contrapeso,¹³⁹⁶ no solo con la soberanía fiscal de otros Estados u organizaciones internacionales,¹³⁹⁷ sino también con actores más recientes tales como las empresas multinacionales.¹³⁹⁸

Existe en efecto un sólido cuerpo de estudios que abordan la cuestión de si los Estados siguen siendo los principales agentes de la comunidad internacional, gran parte de los cuales se centra en el auge de las empresas multinacionales, así como de las organizaciones intergubernamentales y no gubernamentales.¹³⁹⁹

De hecho, la negociación de una fórmula viable para la asignación global de beneficios que corresponde a su voluntad¹⁴⁰⁰ puede ser vista como un esfuerzo de los gobiernos nacionales con el fin de recuperar los “sovereign powers they have ceded to multinational enterprises by establishing for themselves the jurisdictional reach of their corporate tax,”¹⁴⁰¹

¹³⁹⁵ Para el gran teórico de la soberanía, Jean Bodin, esta está limitado sólo por la ley de Dios y de la Naturaleza.

ZARKA Y. C., Jean Bodin : Nature, histoire, droit et politique, PUF, 1996, 157

¹³⁹⁶ CLAVÉ F., “La croissance en zone euro et les limites de l’articulation de l’économique et du politique dans l’approche fonctionnaliste de l’intégration européenne” *in* Revue internationale des économistes de langue française, vol. 2, n° 2, 2017, 188

¹³⁹⁷ Sobre este tema, véase MARTÍN MARTÍNEZ M. M., National sovereignty and international organizations, Kluwer Law International, 1996.

¹³⁹⁸ Estas entidades, además aprovechan, para sus esquemas de optimización, de las fronteras internacionales entre los Estados.

DE WILDE M. F., “Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy » *in* Intertax, vol. 38, n° 5, 2010, 281

¹³⁹⁹ Véase SLAUGHTER A.-M., A New World Order, Princeton University Press, 2005, 256-271; COCKFIELD A. J., “The Rise of the OECD as Informal ‘World Tax Organization’ through National Response to E-Commerce Tax Challenges” *in* Yale Journal of Law and Technology, vol. 8, Iss. 1, Art. 5, 2006; MINTZ J., “National Tax Policy and Global Competition” *in* Brooklyn Journal of International Law 26:4, 2001, 1285-1302; GRAETZ M. J., *op.cit.*, 320-323 *citado en* BRADLEY I., BRIGHT J., *op.cit.*, 477-478.

¹⁴⁰⁰ En efecto, según COUZIN: “[m]ultinational enterprises carrying on business through branches and subsidiaries around the world do, in effect, “apportion” their global profits. They do so, for example, by applying the arm’s-length standard to functions said to be performed or undertaken in various locations and by identified entities.”

COUZIN R., “The Author’s Response” *in* Canadian Tax Journal vol. 51, no. 4, 2003, 1599 *citado en* LI J., *ibid.*, 147-148

¹⁴⁰¹ MCINTYRE M. J., “Determining the Residence of Members of a Corporate Group” *in* Canadian Tax Journal vol. 51, no. 4, 2003, 1573 *citado en* LI J., *op.cit.*, 2004, 148

Además, a falta de una ley tributaria internacional y de una organización tributaria supranacional, la soberanía tributaria nacional podrá dar lugar a políticas y principios divergentes que rijan la tributación de la renta internacional.¹⁴⁰² Por lo tanto, cualquier reforma tributaria que requiera un alto nivel de coordinación o cooperación internacional debe enfrentar el obstáculo de la soberanía.¹⁴⁰³

Así pues, incumbe al derecho fiscal internacional definir los medios que permitirán preservar la capacidad de cada Estado de asentar y recaudar sus impuestos sin entrar en conflicto con sus vecinos, que tienen preocupaciones idénticas. Los métodos elegidos para alcanzar este objetivo deberán ser lo suficientemente uniformes¹⁴⁰⁴ en cuanto al espacio y al tiempo para poder establecer principios comunes y hacer que otros Estados acepten esta soberanía en el concierto mundial.¹⁴⁰⁵

¹⁴⁰² En ese sentido, el surgimiento del arbitraje fiscal debe considerarse en el contexto del rechazo de los Estados a permitir que las instituciones supranacionales interfieran en su soberanía fiscal.

TUCKER N. T., HEARSON M., *op.cit.*, 5

A pesar de que los CDI tienen por objeto suprimir la doble imposición, a veces ésta subsiste. En el dominio europeo, la respuesta a esta problemática se dio el 23 de julio de 1990 con el establecimiento de un instrumento multilateral entre Estados miembros: el Convenio europeo para la eliminación de la doble imposición entre empresas asociadas, también denominado “Convenio de arbitraje” que se aplica cuando los Estados no logran eliminarlas en un plazo razonable. Si, en un plazo de dos años, las autoridades competentes no llegan a un acuerdo, se creará una comisión consultiva que deberá emitir un dictamen en un plazo de seis meses. Tras la propuesta de solución “amistosa” de esta comisión facultativa, se abre un nuevo plazo de seis meses para que las autoridades competentes lo discutan con el fin de llegar a un acuerdo, potencialmente diferente. Si no logran llegar a dicho acuerdo, la opinión de la comisión facultativa será vinculante.

Véase LÓPEZ RODRÍGUEZ J., “European Union Studies on Cross-border Litigation Systems in Tax Matter” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 295-306; PERROU K., “Taxpayer’s Rights in Trans-border Disputes on Tax Matters” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 323-332

¹⁴⁰³ LI J., *op.cit.*, 2004, 144

¹⁴⁰⁴ En la actualidad, las normas que determinan el alcance de la competencia siguen siendo muy heterogéneas. En ausencia de una limitación universal a la soberanía fiscal del Estado, sus modalidades de ejercicio y devolución siguen siendo objeto de debate.

JESTIN K., “L’extraterritorialité du droit fiscal américain” in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2021/2, 2021, 262

¹⁴⁰⁵ MARCHESSOU P., TRESCHER B., *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 36

Los conflictos existentes con la soberanía nacional son las consecuencias inevitables de la globalización, ya que ella requiere, o quizás obliga, un alto grado de política de consenso y de mecanismos apropiados para atender a las innovaciones que se han generado, como por ejemplo la internacionalización de los mercados financieros.¹⁴⁰⁶ La globalización, escribe GUTMANN, “crea serios problemas para los sistemas fiscales” porque, añade ROSA comentando estas palabras, si no cabe dudar de la soberanía fiscal del Estado en el plano jurídico, sobre el plano económico la situación es muy diferente.¹⁴⁰⁷

El sistema actual está pues sujeto a ser socavado, ya que los gobiernos a menudo entran en conflicto con sus principios básicos. En efecto, cuando la actividad comercial va más allá de un entorno puramente nacional, muchos países pueden potencialmente reclamar la jurisdicción para gravar la renta. En principio, esto podría conducir a una imposición múltiple de la renta.¹⁴⁰⁸

1.3. Crisis de la soberanía

Recordamos que, según la teoría de la soberanía, el derecho de un Estado de determinar quiénes son los sujetos pasivos y el alcance de sus obligaciones fiscales deben considerarse un atributo de su soberanía.¹⁴⁰⁹ Cada Estado tiene en efecto la obligación de garantizar su existencia y su funcionamiento¹⁴¹⁰ y el impuesto es un medio vital al respecto.¹⁴¹¹

En el ambiente de crisis posmoderna de la política y de las instituciones, traduciendo una reconfiguración completa en los poderes estatales debido a la globalización, el último bastión parece ser la soberanía tributaria. En efecto, los países se han negado a negociar acuerdos

¹⁴⁰⁶ SAWYER A., “Is an International Tax Organisation an Appropriate Forum for Administering Binding Rules and APAs?” in *eJournal of Tax Research*, 21(1), 2004, 15

¹⁴⁰⁷ LIGER-BELAIR P. “Le " citoyen du monde " et l'évasion fiscale” in *Politique et Sociétés*, 39(1), 2020, 24

¹⁴⁰⁸ DEVEREUX M.P., VELLA J., *op.cit.*, 2

¹⁴⁰⁹ WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 218

¹⁴¹⁰ WUSTENBERGHS T., *ibid.*, 216

¹⁴¹¹ Véase *supra* Introducción, Planteamiento.

fiscales multilaterales vinculantes,¹⁴¹² por lo que la fiscalidad sigue siendo una de las últimas barreras a la integración de los mercados de capital globales.¹⁴¹³

Aun así, la idea tradicional de soberanía nacional se disipa y se debilita,¹⁴¹⁴ y se hace necesario abordar la idea de “soberanías limitadas o parciales”, en particular en el caso de los países miembros de la eurozona, tanto una moneda común es vinculante desde el punto de vista económico y político.¹⁴¹⁵

Así pues, según CHAYES y HANDLER CHAYES:

Sovereignty,[...], has nowadays become the residual category and international commitment to the rule. "What we mean by the new sovereignty," they conclude, is "that no single country, no matter how powerful, can consistently achieve its objectives through unilateral action or ad hoc coalition." This status is highly contingent upon a nation's web of international ties and obligations. Cf. Hart, supra note 71, at 305 ("Sovereignty is only a name given to so much of the international field as is left by law to the individual action of states.")

*For all but a few self-isolated nations, sovereignty no longer consists in the freedom of states to act independently, in their perceived self-interest, but in membership in reasonably good standing in the regimes that make up the substance of international life.... In today's setting, the only way most states can realize and express their sovereignty is through participation in the various regimes that regulate and order the international system.*¹⁴¹⁶

Además, según SLAUGHTER, la soberanía estatal está hoy en día desagregada, así que podemos apoyar la aserción según la cual los Estados no son más los únicos actores en el campo

¹⁴¹² Véase MOSQUERA VALDERRAMA I. J., “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism” in *World Tax Journal*, vol. 7, n° 3, 2015

¹⁴¹³ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2011, 867-868

¹⁴¹⁴ A pesar de que la estructura nacional soberana evolucionó, a finales del siglo XIX el sistema estatal cada vez más discreto se enfrentó a empresas que se ramifican más allá de las fronteras nacionales. Al tratar los problemas resultantes, dos principios resultaron no negociables: (1) el principio de soberanía exclusiva que evolucionó en respuesta a la reestructuración más amplia del capitalismo y el Estado y (2) el fuerte apoyo de los gobiernos de los principales países industrializados de la época -los Estados Unidos y el Reino Unido-a los negocios y a la internacionalización del negocio.

PALAN R., “Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty” in *International Organization*, Winter, vol. 56, n° 1, 2002, 168

¹⁴¹⁵ CHAYES A., HANDLER CHAYES A., *The New Sovereignty: Compliance with International Regulatory Agreements*, Cambridge MA, London: Harvard University Press, 1995, 27

¹⁴¹⁶ CHAYES A., HANDLER CHAYES A., *ibidem*

del derecho internacional público,¹⁴¹⁷ y con mayor razón, en el del derecho fiscal internacional.¹⁴¹⁸

Por consiguiente, en el contexto de globalización y con el escurrimiento de las fronteras entre lo nacional y lo internacional, lo interno o externo, lo privado o público, la fiscalidad no suele ser vista como un asunto propio a los Estados sino como un fenómeno socio-jurídico global.¹⁴¹⁹

Por tanto, la ciudadanía es un concepto relativamente bien establecido y, en especial, el deber fiscal. Además, dada la asociación teórica entre la ciudadanía y el territorio, junto con la importancia de la territorialidad en derecho fiscal, el vínculo que tiene un ciudadano-contribuyente con el territorio nacional parece esencial. Por lo tanto, cualquier trato de definición de una ciudadanía mundial y de un impuesto global y toda puesta en práctica de estos conceptos se exponen a conflictos con el Estado, que no quiere abandonar ni un trozo de su poder tributario.¹⁴²⁰

Este es precisamente el problema actual de la globalización y de la fiscalidad.¹⁴²¹ De hecho, los gobiernos nacionales están perdiendo soberanía y poder tributario.¹⁴²² Para poder restablecer este poder a nivel global, se podría crear un gobierno global, aunque es poco realista, así que la alternativa sería un entendimiento con el sector privado y las organizaciones internacionales públicas. En otras palabras, se trataría más bien de una gobernanza en lugar de un gobierno, y esta solución igualmente padece de un punto débil. Se teme en efecto que la formulación de

¹⁴¹⁷ Actores no estatales de los cuales podemos destacar organizaciones internacionales, corporaciones y ONG.

¹⁴¹⁸ Sobre este tema, véase SLAUGHTER A-M., *op.cit.*, 2005, 256-271.

¹⁴¹⁹ Sobre este tema, véase CHRISTIANS A., DEAN S. A., RING D., ROSENZWEIG A., Taxation as a Global Socio-Legal Phenomenon in Legal Studies, Research Paper Series Paper n° 1057, enero de 2008, 303-3015.

¹⁴²⁰ LIGER-BELAIR P., *op.cit.*, 21

¹⁴²¹ Por tanto, el tema de relación entre fiscalidad y globalización es antiguo.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2011, 867

¹⁴²² Sobre otros efectos lesivos de la globalización sobre los principios fiscales, véase CHECA GONZÁLEZ C., "Globalización Económica y Principios Tributarios. Economic Globalization And Tax Principles" in Revista Mexicana de Derecho Constitucional Núm. 22, enero-junio 2010, 79-113

políticas públicas globales se deje a expertos, burócratas internacionales, y empresarios transnacionales.¹⁴²³

Ahora bien, según BIRD, la idea de una imposición global es utópica al nivel internacional,¹⁴²⁴ aunque pueda ser vista como una solución al debilitamiento de los Estados frente a otros actores no estatales en el campo fiscal internacional.

2. Territorialidad y extraterritorialidad en la era digital

2.1. Principios de territorialidad y de globalidad

Según DIBOUT, la territorialidad es una dimensión mayor de todo sistema tributario.¹⁴²⁵ Además, según MANN, la soberanía es territorial, pues lo es también su competencia.¹⁴²⁶ Se deduce de esta fórmula que la competencia fiscal¹⁴²⁷ de un Estado soberano recae sobre el principio de territorialidad.¹⁴²⁸

Por tanto, no hay nada menos seguro que esa aserción en el día de hoy. En efecto, históricamente las empresas eran principalmente locales y la territorialidad de los impuestos no era un problema ni discutida. Comenzó a ser uno con el enorme crecimiento del comercio internacional en el siglo XIX.¹⁴²⁹

¹⁴²³ CHAYES A., HANDLER CHAYES A., *op.cit.*, 261

¹⁴²⁴ BIRD R.M., “Are global taxes feasible?” *in* Int Tax Public Finance 25, 2018, 1388

¹⁴²⁵ DIBOUT P., “Territorialité fiscale et compétitivité européenne” *in* Revue de droit fiscal n°42, 2005

¹⁴²⁶ MANN F. A., “The doctrine of jurisdiction in international law” *in* RCADI, t. 111, 1964, 20

¹⁴²⁷ Esta competencia no es absoluta sino sometida a reglas de derecho internacional.

VAN CROMBRUGGE S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Schoten, Biblo, 2014, 52

¹⁴²⁸ CHRÉTIEN M., “Contribution à l’étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement de questions d’impôts entre les divers Etats” *in* R.C.A.D.I., vol. 86, 1954, 15

¹⁴²⁹ ROUGE J.-F., *op.cit.*, 14

El régimen fiscal internacional se desarrolló en la década de 1920¹⁴³⁰ donde el concepto mismo de impuesto sobre la renta estaba apenas emergiendo.¹⁴³¹

Así, se reconoce dos bases para la jurisdicción fiscal.¹⁴³² La primera es la tributación basada en la fuente o jurisdicción territorial donde un Estado tiene jurisdicción para gravar los ingresos provenientes de su territorio.¹⁴³³

La segunda base para la jurisdicción fiscal es la residencia o jurisdicción personal. En la tributación basada en la residencia, el Estado tiene jurisdicción para gravar a sus residentes sobre sus ingresos mundiales.¹⁴³⁴ En este sistema, la determinación de la residencia a efectos fiscales es crítica.¹⁴³⁵

¹⁴³⁰ WILLIAMS R., *op.cit.*, 3

¹⁴³¹ GRAETZ M. J., *op.cit.*, 261

¹⁴³² La aplicación de los nexos de fuente y residencia se remonta a principios del siglo XX, con el desarrollo de los primeros estudios sobre el derecho tributario internacional moderno, como consecuencia del crecimiento del comercio regional y global y la necesidad de gestionar la atribución de derechos impositivos entre jurisdicciones, especialmente en el proceso de eliminación/atenuación de la emergente doble imposición jurídica.

Véase sobre este tema GADŽO S., *Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy*, Amsterdam, The Netherlands: IBFD Doctoral Series, 41, 2018.

¹⁴³³ La justificación de la tributación en origen es que el país de origen ha aportado infraestructuras y otras facilidades en el proceso de producción de ingresos. Desde un punto de vista económico, la tributación en origen puede garantizar la neutralidad de las importaciones de capital.

AZAM R., *op.cit.*, 5

¹⁴³⁴ La justificación de la jurisdicción fiscal basada en la residencia se deriva de la contribución del país de residencia a las capacidades del productor de ingresos. Es alternativamente justificado por el contrato social celebrado entre los miembros del país y el Órgano rector. Desde un punto de vista económico, la tributación basada en la residencia puede garantizar la neutralidad de las exportaciones de capital.

AZAM R., *op.cit.*, 6

¹⁴³⁵ La residencia de los grupos de sociedades está determinada por el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Por tanto, no todos los países aceptan esa definición de residencia, ya que algunos se limitan al país de incorporación. Francia mantiene en principio el criterio del país de incorporación, pero por excepción la administración puede mantener el criterio de la sede real. Es pues imperativo mantener la sede de la dirección y no la incorporación para que este sistema pueda funcionar. La ventaja de tal sistema sería acercar el derecho fiscal a la realidad económica de los grupos. En efecto, la fiscalidad estaría más próxima a la lógica elegida por la contabilidad y las finanzas a través de las cuentas consolidadas. Por otra parte, parece lógico que la sociedad matriz que tenga la obligación de llevar cuentas consolidadas sea la sociedad matriz responsable de la fiscalidad del grupo. Los grupos serían tratados como una sola entidad, lo que impediría la elusión fiscal. Un acuerdo multilateral entre los países miembros de la OCDE sería eficaz, ya que el 90% de las multinacionales tienen su sede en esos países. Además, la mayoría de los países miembros tienen tasas de IS que oscilan entre el 20 % y el 30 %, un

En resumen, “The income tax is typically levied by a country on (1) the domestic and foreign income of its residents and (2) the domestic income of nonresidents. These basic rules are referred to respectively as the residence and source principles of taxation.”¹⁴³⁶

La segunda base recae entonces sobre el principio de la globalidad mientras que la primera sobre el principio de territorialidad.¹⁴³⁷

El principio de territorialidad permite garantizar la preservación de las fronteras fiscales, pero varios países desarrollados, tales como EE. UU., Alemania,¹⁴³⁸ China y Japón adoptaron el sistema de globalidad en el Impuesto de sociedades.¹⁴³⁹ Esta elección, según GUTMANN, radica en la idea de que no existe una razón fundamental para distinguir entre personas físicas y sociedades.¹⁴⁴⁰ Aun así, la territorialidad, que es un concepto fácilmente definido en derecho

sistema de este tipo no debería agravar la competencia fiscal entre los Estados todavía de las NATU, que son los líderes del sector.

(Traducción propia).

MARPILLAT C., *op.cit.*, 80

¹⁴³⁶ THURONYI V., *op.cit.*, 1998, 4

¹⁴³⁷ “In this sense jurisdiction is certainly territorial; it cannot be exercised by a State outside its territory except by virtue of a permissive rule derived from international custom or from a convention. It does not, however, follow that international law prohibits a State from exercising jurisdiction in its own territory, in respect of any case which relates to acts which have taken place abroad, and in which it cannot rely on some permissive rule of international law. Such a view would only be tenable if international law contained a general prohibition to States to extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts outside their territory, and if, as an exception to this general prohibition, it allowed States to do so in certain specific cases. But this is certainly not the case under international law as it stands at present. Far from laying down a general prohibition to the effect that States may not extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts outside their territory, it leaves them in this respect a wide measure of discretion which is only limited in certain cases by prohibitive rules; as regards other cases, every State remains free to adopt the principles which it regards as best as most suitable. This discretion left to States by international law explains the great variety of rules which they have been able to adopt without objections or complaints on the part of other States”.

PERMANENT HOF VAN JUSTITIE, 7 september 1927, Lotus, P.C.I.J. Publ. 1927, Series A, Vol. 2, Arrest nr. 9. *citado en* WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 225

¹⁴³⁸ El Impuesto de sociedades alemán sigue el principio de globalidad en el derecho interno, pero cambia a la territorialidad en el derecho convencional.

AIS S., La territorialité de l’impôt sur les bénéfiques des sociétés : thèse en Droit Comparé des Affaires, Université d’Oran 2, 2019, 171

¹⁴³⁹ AIS S., *ibid.*, 171

¹⁴⁴⁰ GUTMANN D., Droit fiscal des affaires, 4ème édition, LGDJ, 2013, 462

Según el mismo autor, la idea mencionada constituye un argumento en favor del principio de globalidad. En efecto, si las personas físicas se gravan sobre el conjunto de sus ingresos, ¿por qué no aplicar la misma norma para las

internacional público, se vuelve en gran medida difícil de encuadrar en fiscalidad internacional. Así pues, si es fácil imponer extranjeros no residentes sobre una base territorial, cuando se trata de imponer sociedades, parece que la imposición a la fuente es inevitable, siendo entendido que la residencia de una sociedad es mucho más manipulable, sin hablar de los individuos.¹⁴⁴¹

Por lo tanto, el surgimiento de empresas multinacionales, los avances tecnológicos y de comunicación sin precedentes así como la evolución de una economía nacional hacia una economía mundial han revelado la ineficacia del criterio fijo de establecimiento¹⁴⁴² y del principio de territorialidad en sí.¹⁴⁴³ Además, actualmente existe un consenso sobre el hecho que los conceptos fundamentales de residencia fiscal y de fuente, corolarios a los principios de globalidad y territorialidad en los que se ha basado el sistema tributario internacional durante el último siglo, están desactualizados.¹⁴⁴⁴

Los principios de globalidad y de territorialidad son en definitiva la justificación para determinar a cuál Estado se le tiene que pagar un impuesto dado. Con mayor razón, esos principios son útiles en un contexto transfronterizo donde más que un Estado puede reivindicar la propiedad de la deuda tributaria.¹⁴⁴⁵

sociedades? Añade que el principio de globalidad parece adecuado a una economía globalizada como presupone la analogía fundamental entre renta local e ingreso extranjero; para ambos se aplican reglas idénticas.

¹⁴⁴¹ AVI-YONAH R., *op.cit.*, 2004, 12

¹⁴⁴² Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

¹⁴⁴³ Desde hace mucho tiempo se ha admitido que el principio de territorialidad no es absoluto.

LEBON L., *La territorialité et l'Union européenne*, Larcier (thèse), 2015, 477

¹⁴⁴⁴ Las prácticas comerciales ahora involucran regularmente la realización de actividades en un estado sin mantener una presencia física, una situación que las reglas actuales no son aptas para enfrentar, mientras que la digitalización de la economía también ha generado nuevas oportunidades para manipular los principios existentes a través de esquemas de planificación fiscal.

EC, *op.cit.*, 2021, 1

¹⁴⁴⁵ La dualidad entre la fuente y la residencia mantiene su relevancia para asignar derechos tributarios, mientras que muchos creen que se han vuelto obsoletos. En este contexto, el concepto de fuente se considera problemático. Cuando se utiliza en el sentido de 'fuente de ingresos', que 'carece de atributos geográficos', las reglas de origen podrían convertirse en 'artificial y arbitrario'. Por lo tanto, la distinción entre la fuente como origen y la fuente como destino podría ser más apropiada, ya que la primera tendría en cuenta los factores del lado de la oferta (donde se basa la producción) y la segunda los factores del lado de la demanda (donde se basa el consumo). El debate sobre la fuente y la residencia tiene su origen en el principio del nexo, que forma parte del derecho internacional general de la jurisdicción sobre el impuesto sobre la renta, por considerar que tanto un vínculo personal como un vínculo territorial son necesarios para el impuesto sobre la renta. El requisito del nexo está profundamente arraigado en la soberanía del Estado y el poder del Estado para hacer valer su jurisdicción y para gravar los ingresos

2.2. El reparto del poder tributario en contexto internacional: residencia, fuente y destino

Según AVI-YONAH, la tributación internacional de la renta implica dos cuestiones básicas: “(1) What is the appropriate level of taxation that should be levied on income from cross-border transactions? (2) How are the resulting revenues to be divided among taxing jurisdictions?”¹⁴⁴⁶

Como se ha señalado acertadamente,¹⁴⁴⁷ en ausencia de un convenio fiscal internacional, el Estado que detenta el poder fiscal trata de aplicar la plenitud de su competencia para asegurarse la mayor cantidad posible de materia fiscal, y para ello, utiliza a menudo de manera inmoderada a la vez, el jefe de territorialidad y de personalidad.¹⁴⁴⁸

La jurisdicción internacional se refiere a lo que podría describirse como una de las funciones fundamentales del derecho internacional público general, en particular la delimitación de las respectivas facultades jurídicas de los Estados o, como dijo ROUSSEAU, “de conférer, de répartir et de régenter des compétences”.¹⁴⁴⁹

precedentes de fuentes nacionales. Desde una perspectiva constitucional, la justificación de un crédito fiscal se hace con referencia a la lealtad económica o política de una persona. Un Estado que desee hacer valer una jurisdicción tributaria ilimitada puede carecer de un apoyo válido desde la perspectiva del derecho internacional público.

(Traducción propia).

EP, Impact of Digitalisation on International Tax Matters : Challenges and Remedies, Study Requested by the TAX3 Committee, febrero de 2019, 74

¹⁴⁴⁶ “The answer to the first question is the single tax principle: income from cross-border transactions should be subject to tax once. The appropriate rate of tax for purposes of the single tax principle is determined by the second principle of international taxation, the benefits principle. The benefits principle ... assigns the primary right to tax active business income to source jurisdictions and the primary right to tax passive income to residence jurisdictions.”

SADIQ, K., “The Inherent International Tax Regime and its Constraints on Australia's Sovereignty” *in* University of Queensland Law Journal, 31(1),2012, 137

“The "Single Tax Principle" is of international customary law of taxation, under which "income from cross-border transactions should be subject to tax once (that is, neither more nor less than once).”

Véase AVI-YONAH R. S., *International Tax as International Law : an Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, 2007.

¹⁴⁴⁷ Véase *supra* 2.1.

¹⁴⁴⁸ LEVINE P., La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, LGDJ, 1988, 114

¹⁴⁴⁹ ROUSSEAU C., “Principes de droit international”, Recueil des Cours 1958, (369) 395 *citado en* WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 211

Desde el punto de vista del derecho internacional público, es necesario partir de la idea directriz en virtud de la cual se define como una situación en la que las competencias de un Estado (legislativas, ejecutivas o jurisdiccionales) regulan relaciones jurídicas situadas fuera del territorio de dicho Estado.¹⁴⁵⁰

Por consiguiente, la cuestión de los límites y de la naturaleza de la vinculación fiscal es central.¹⁴⁵¹ En la práctica, sin embargo, se observa que está dominada en gran medida por el antagonismo entre la imposición según el criterio de la fuente¹⁴⁵² y la imposición según el criterio de residencia.¹⁴⁵³

Clásicamente, el reparto del poder tributario se establece mediante normas estrechamente relacionadas con los criterios de presencia física, con el fin de verificar la existencia de un vínculo geográfico y en consecuencia asignar los beneficios.¹⁴⁵⁴ Los criterios de vinculación tradicionales son la residencia y la nacionalidad.¹⁴⁵⁵

¹⁴⁵⁰ SALMON J., Dictionnaire de droit international public, Bruxelles, Bruylant, 2001, 491

¹⁴⁵¹ JESTIN K., *op.cit.*, 2008, 26

¹⁴⁵² “As source involves a geographic connection, it is necessary to define the geographical area in question. For landlocked countries, this definition question does not present a real problem because the land area of the country is the relevant area. For countries with a maritime boundary, the territorial sea is treated under international law as part of the country and the country’s jurisdiction also extends to the natural resources of the sea and seabed of the continental shelf. It is customary to extend source tax jurisdiction to the continental shelf. This extension may be effected in a way that reflects the limited rights that a country can exercise over the continental shelf (i.e., the country taxes only those continental-shelf activities over which it has sovereignty) or may be more general and cover all activities on the continental shelf. The resulting difference in tax jurisdiction over the continental shelf is shown by the example of a floating hotel owned by a nonresident and moored on the continental shelf; if the tax jurisdiction of a country is limited by reference to its sovereign powers under international law, the country cannot tax the profits of the hotel, whereas it can tax the profits if the broader formulation is adopted.”

THURONYI V., *op.cit.*, 1998, 16-17

¹⁴⁵³ R. S. J. Martha, "Extraterritorial taxation in international law" in MEESEN K. M., Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice, Kluwer Law, 1996, 19

¹⁴⁵⁴ OECD, *op.cit.*, 2018, 168-169

¹⁴⁵⁵ Los países que aplican el principio de la globalidad, algunos de ellos adoptan la residencia como criterio para fundar su imposición mundial, otros adoptan la nacionalidad y también hay quienes conceden la imposición según estos dos criterios. En general, existen dos criterios para vincular los beneficios a un Estado cuando se trata del principio de la mundialización.

Sobre este tema véase AIS S., *op.cit.*, 177-184.

El criterio de residencia es parte integrante del principio de la participación económica, el cual se opone al anticuado principio de la afiliación política es decir la nacionalidad.¹⁴⁵⁶ Ambos son determinantes¹⁴⁵⁷ no sólo para determinar qué Estado tiene jurisdicción fiscal, sino también para determinar el alcance de la deuda tributaria de un objeto fiscal determinado:

*El monto total de los impuestos pagados de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente debe distribuirse entre las autoridades fiscales competidoras, en proporción a los intereses económicos de ese contribuyente que correspondan a cada una de las autoridades de que se trate. La solución perfecta desde el punto de vista teórico sería que se gravara la capacidad total de la persona física, pero que se gravara una sola vez, y que las cantidades adeudadas se dividieran entre las distintas autoridades tributarias, de acuerdo con los intereses de cada uno. individuo en cada uno de estos distritos fiscales. El individuo tiene determinados intereses económicos en el lugar de su residencia o de su domicilio permanente, así como en el lugar (o lugares) donde se encuentran sus bienes o de donde provienen sus ingresos.*¹⁴⁵⁸

Asimismo, la residencia establece una relación entre una jurisdicción y un contribuyente que obtiene el ingreso, mientras que el criterio de la fuente se refiere a la conexión entre el ingreso mismo y una jurisdicción, de donde surge. Además, la idea básica es que los ingresos se obtengan en el país con el que se tienen más vínculos.¹⁴⁵⁹

Cabe destacar por tanto que la imposición internacional, no solo se establece con arreglo al sujeto pasivo sino a la renta en sí.¹⁴⁶⁰ Por ello, se puede utilizar una imposición en la fuente o

¹⁴⁵⁶ “Residence and source are indicative of different levels of economic allegiance to a jurisdiction, but both mean that in the presence of economic allegiance, taxation is legitimate. Economic allegiance to a state could be based on mere consumption, or on business activities and passive investment”.

DOURADO A. P., “Editorial: In Search of an International Tax System in a Post-BEPS Tax Competition Setting.” *in Intertax*, 47,1, 2019, 2.

¹⁴⁵⁷ El principio de globalidad requiere generalmente la nacionalidad como fundamento jurídico para gravar los sujetos tributarios, mientras el de territorialidad el de la residencia fiscal.

¹⁴⁵⁸ (Traducción propia).

WHITEHOUSE C., *Revenue Law – principles and practice*, Butterworths, 1999, 240-241, nr. 13

¹⁴⁵⁹ Aun así, el ingreso a menudo puede tener conexiones sustanciales con más de un país, en cuyo caso puede ser apropiado determinar la fuente prorrateando el ingreso entre los países. Las reglas de origen han utilizado tradicionalmente conceptos diferentes para los ingresos activos y pasivos. En términos generales, el ingreso activo generalmente se obtiene mediante una prueba del lugar de actividad del contribuyente, mientras que el ingreso pasivo (donde el contribuyente a menudo no realiza ninguna actividad significativa para obtener el ingreso) se obtiene del lugar de actividad de la persona que paga el impuesto.

THURONYI V., *op.cit.*, 1998, 16

¹⁴⁶⁰ Así pues, los sistemas tributarios aplican el principio de territorialidad para identificar el contribuyente perteneciente a su jurisdicción. Para determinar la materia imponible, se puede usar el principio de globalidad para la renta personal y territorial para la renta de sociedades, como en el caso de Francia.

en la residencia, es decir considerando la renta imponible en el país donde se creó, o bien en el país donde su beneficiario reside fiscalmente.¹⁴⁶¹

Sin embargo, según COCKFIELD:

It is becoming progressively more difficult to determine which country should assess the appropriate tax liability (along with enjoying the resulting tax revenues) on globally integrated products and services derived through cross-border investments. In particular, the appropriate taxing jurisdiction for highly mobile intangibles is difficult to ascertain.^[1462] A related concern is the fair sharing of tax revenues among governments from taxing these globally integrated products and services. Because of the difficulty in identifying the country where taxable value-adding activities are taking place,^[1463] resistance to solutions involving collective action can also harm economically vulnerable countries that do not have the resources to audit and tax complex crossborder transactions involving highly mobile factors of production.¹⁴⁶⁴

Estos nuevos desarrollos comerciales difuminan aún más la jurisdicción y los ingresos fiscales del país fuente, acelerando una tendencia preocupante.¹⁴⁶⁵ En el futuro, y teniendo en cuenta el

TOUCHELAY B., *op.cit.*, 337-352, §5

¹⁴⁶¹ Subrayamos dos formas propuestas de imposición que están basadas también sobre el criterio de la fuente: la imposición por distribución de beneficios y el impuesto sobre los servicios digitales.

Véase *supra* Capítulo V, Título I, 1.

¹⁴⁶² Véase OECD Committee of Fiscal Affairs, *Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project*, 25 enero de 2011

¹⁴⁶³ Véase *supra* Título I, 2.5.

¹⁴⁶⁴ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2011, 868-869

¹⁴⁶⁵ “In November 1996, the United States Treasury Department was the first national tax authority to issue a report on the international tax policy implications of e-commerce. This discussion draft, which did not represent official U.S. policy, was meant to frame the policy challenges presented by e-commerce. Nevertheless, a concern arose with the report's view that the nature of the Internet and an increase in remote economic activity likely meant that residence based taxation would take on greater importance. This was a worrisome suggestion to many non-American tax authorities as, at the time and to this day, the United States produced and exported the lion's share of international e-commerce. Further, the report suggested that servers would not likely constitute PEs under U.S. tax policy. In contrast, most other national tax authorities took a more cautious approach to the server/PE issue. For example, in 1998 Revenue Canada (as it was then) refused to take a position when a U.S. company asked about the tax implications of storing proprietary information on a Canadian-based server. Further, two Canadian government reports published in 1998 suggested that a server might in fact constitute a PE under certain circumstances. Other tax authorities, including the Australian Tax Office, similarly suggested that a server might constitute a PE. Against this background, the OECD began to play an active role in trying to help its member states reach consensus on many international e-commerce issues, including cross-border income and consumption tax issues. In October 1998, the (then) OECD member states reached consensus at the Ministerial Meeting on Global Ecommerce in Ottawa on the principles that should guide the development of international tax rules for e-commerce. The OECD member states adopted the so-called Ottawa Taxation Framework Conditions which asserted that traditional tax rules and principles should generally be applied to e-commerce. Further, The OECD then appointed a Working Group to study the issue of PEs and, after a two-year period of issuing drafts and soliciting feedback, this group presented its recommendations in December 2000, which were subsequently adopted by the OECD into the commentaries to the OECD model tax treaty in January 2003. The commentaries

desarrollo exponencial de la economía digital, parece bastante claro que el Estado fuente verá sus ingresos tributarios disminuir continuamente si no hay mecanismos fiscales correctivos permitiendo salvaguardar unos ingresos mínimos.

Así pues, además de esos criterios personales o subjetivos, se desarrolló también el criterio de vinculación económico.¹⁴⁶⁶ Este tipo de criterio¹⁴⁶⁷ significa que un legislador sólo está autorizado a gravar renta cuando el negocio o evento que va a ser gravado tiene suficiente nexo material con el país del legislador.¹⁴⁶⁸ Sin embargo, si se aplica de manera demasiado estricta un criterio de vinculación económico, se podría llegar erróneamente a casos de baja o nula tributación.¹⁴⁶⁹

essentially create a new PE category for computer servers. At the same time, the view that web sites should constitute PEs was rejected. Servers now constitute a PE under the OECD model tax treaty if (a) the server performs integral aspects of a cross-border function, and (b) the nonresident firm owns or leases the server within the source country. Further, no human intermediary is required to program or service the foreign-based server. The commentaries offer an example of a retail server/PE that displays a web page, takes a customer's order, processes payment and transmits a digital good or service to the end consumer. Under these circumstances, the server will now constitute a PE entitling the source country to tax profits attributable to the server.”

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2003, 408

Sobre esta cuestión, véase También BYRNES W. H., Pillar One and Transfer Pricing Rules: An Expert Critical Assessment in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *op. cit.*, 256-268.

¹⁴⁶⁶ Observamos que el criterio de vinculación económico se desarrolló para repartir la renta en ámbito transnacional cuando la asignación del derecho de tributación sobre el sujeto pasivo no coincidió con el de la renta, especialmente en situaciones de abusos fiscales.

¹⁴⁶⁷ Sobre este tema, véase WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 239-247

¹⁴⁶⁸ WUSTENBERGHS T., *ibid.*, 223

¹⁴⁶⁹ “Consider the following example. P is a parent company resident in State A, a high tax jurisdiction operating an IP Box regime which taxes royalty income at 5%. S is a wholly-owned subsidiary of P, resident in State B, a high tax jurisdiction. S develops intellectual property which it sells to P for a fair price; and S pays tax in State B on the transfer. P grants a licence over the intellectual property to T, an independent company resident in State C, another high tax jurisdiction. T pays royalties to P which it can deduct from its taxable profits; P pays tax on the royalties at the low tax rate of 5%. 64 As a result of this arrangement, royalties which might otherwise have been taxed at a high rate in State B, where the IP was developed, are taxed at a low rate in State A. Focusing narrowly on the royalty payments, one could reach the conclusion that there is low taxation as a result of taxable income (in State A) having been segregated from economic activity (in State B). However, if the transfer of the intangible to P were priced correctly, with State B collecting appropriate tax on that transfer, single taxation on the intangible would have already taken place. 65 This is not therefore a case in which there is “no or low taxation ... associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.” 66, But to identify this one cannot focus only on the royalty payment and ignore the tax paid on the transfer of the intangible. By contrast, the OECD’s approach does not appear to consider any tax paid in B in the transfer of the IP; 67 indeed, the example given above appears to fall foul of the regime proposed by the OECD in relation to Action 5 dealing with harmful tax practices”.

DEVEREUX M.P., VELLA J., *op.cit.*, 16-17

2.3. Globalidad y extraterritorialidad

Desde el punto de vista del derecho fiscal, la delimitación del principio de territorialidad es delicada porque sugiere realidades múltiples.¹⁴⁷⁰ No obstante, puede considerarse que se refiere conjuntamente a las cuestiones del ámbito de aplicación espacial de la norma fiscal, pero también a los criterios de vinculación.¹⁴⁷¹

Las reglas generales de territorialidad son esenciales e importantes para medir los límites del funcionamiento de las leyes fiscales. La localización de un hecho es siempre concreta y material.¹⁴⁷² En este contexto, el concepto de establecimiento permanente, sin duda ha sido funcional,¹⁴⁷³ pero en la era digital que estamos viviendo, nada es menos seguro.¹⁴⁷⁴

Así pues, visto lo anterior, podemos considerar que el principio de globalidad representa una forma de extraterritorialidad en materia fiscal. Podemos igualmente preguntarnos si, vista la caducidad del principio de territorialidad frente a la digitalización de la economía, la globalidad o extraterritorialidad no es llamada a tener más impactos.

La cuestión de la extraterritorialidad se refiere por su parte a una situación en la que todo o parte del proceso de aplicación de una norma o de una decisión se desarrolla fuera del territorio del Estado que la dicta.¹⁴⁷⁵

Para VAZQUEZ, la implementación de una tributación extraterritorial deriva del hecho que una comprensión tradicional de la soberanía tributaria requiere instrumentos jurídicos efectivos.¹⁴⁷⁶ Al este respecto, por ejemplo, para lograr una recaudación efectiva del IVA de

¹⁴⁷⁰ El primer aspecto expresa la delimitación del ámbito de aplicación en el que deben aplicarse las normas fiscales. La territorialidad del impuesto estaría constituida por las normas, los principios que determinan la zona geográfica de aplicación del impuesto.

CARTOU L., *op.cit.*, 14

¹⁴⁷¹ JESTIN K., *op.cit.*, 2021, 262

¹⁴⁷² C. VAN BUGGENHOUT, “Aspecten van territorialiteit in het Belgisch belastingrecht” in KRINGS E., *Liber Amicorum*, Story-Scientia, 1991, 1094

¹⁴⁷³ WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 252

¹⁴⁷⁴ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

¹⁴⁷⁵ JESTIN K., *op.cit.*, 2021, 264

¹⁴⁷⁶ Véase también *supra* 1.1.

proveedores extranjeros, los países tienen que ceder partes de su soberanía con el fin de adaptar su legislación a lo que la comunidad internacional (o al menos su bloque económico) considera que son las reglas de IVA apropiadas para gravar.¹⁴⁷⁷

Mientras tanto, entre las principales economías, los Estados Unidos utilizaba el principio de globalidad para gravar a sus empresas antes de la reforma fiscal de 2017.¹⁴⁷⁸ Los tratados fiscales de los Estados Unidos les reservan expresamente esa competencia, lo que no ocurre en el caso de los convenios concertados con arreglo a los CDI por lo general. Este país es un precursor de la extraterritorialidad en el derecho fiscal.¹⁴⁷⁹

Recordamos que el principio de territorialidad, concretizado en el concepto de establecimiento permanente, sirve a los Estados para identificar a los contribuyentes que están bajo su jurisdicción.¹⁴⁸⁰ Así pues, si el concepto de establecimiento permanente sigue siendo inoperante, el principio de territorialidad tendrá menos y menos pertinencia en el futuro, mientras el de globalidad, y la subsecuente extraterritorialidad fiscal tomarán más peso.¹⁴⁸¹

¹⁴⁷⁷ VAZQUEZ J. M., *op.cit.*, 32

¹⁴⁷⁸ Es uno de los puntos menos visibles y más estructurantes de la reforma propuesta por Trump y los republicanos. Con toda probabilidad, esto va a permitir que las empresas americanas ya no se impongan a nivel mundial, sino sólo local.

STIGLITZ J. E., La désolante réforme fiscale de Donald Trump, Les Echos, 26 de octubre de 2017

¹⁴⁷⁹ AIS S., *op.cit.*, 175

¹⁴⁸⁰ Recordamos que el concepto de establecimiento permanente debe adaptarse a los nuevos desafíos fiscales de la economía digital, para quedar consistente con su papel en los convenios fiscales, que es, según el principio de territorialidad, determinar si una empresa ostenta un nexo suficiente con una jurisdicción para ser sujeto de la imposición.

BELLEMARE J., *op.cit.*, 737

¹⁴⁸¹ Según LYMER: "We argue today about the difficulties of taxing electronic commerce as though it is a finite sector like pharmaceuticals. But in 100 years' time the whole world will be networked, there will be no territorial 'residency' and transactions will have to be taxed at 'global' rates."

LYMER A., (1999) "Taxation in an Electronic World", *Interdisciplinary Research in Taxation: Research Approaches and Bibliographic Survey*, Interim Research Report sponsored by the ICAEW pp 168-181 *citado en* PILKINGTON C., FARRON S., *International direct taxation of e-commerce: developing a new conceptual model from marketing principles*, Lap Lambert Academic Publishing GmbH KG, 2011, 105

Así pues, si se puede intentar modernizar el principio de territorialidad, concebido tradicionalmente,¹⁴⁸² la legitimación de la jurisdicción tributaria también puede buscarse en un nexo,¹⁴⁸³ no obstante la territorialidad,¹⁴⁸⁴ extraterritorial.¹⁴⁸⁵

3. La supranacionalidad: ¿una condición necesaria?

3.1. Organizaciones supranacionales en derecho fiscal internacional

En un mundo en el que la política fiscal internacional ya no es predominantemente competencia de cada Estado, se pregunta cada vez más: ¿dónde está el lugar del poder?¹⁴⁸⁶

Visto lo anterior, se puede preguntar en cuanto a la aplicación de las soluciones propuestas a la imposición de la economía digital si se requiere una instancia internacional¹⁴⁸⁷ para regular la fiscalidad internacional,¹⁴⁸⁸ y en particular la evasión fiscal internacional procedente de la

¹⁴⁸² Sobre este tema véase WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 324 s.

¹⁴⁸³ Sin embargo, antes de iniciar esta búsqueda, conviene considerar los criterios objetivos del derecho internacional público, que son importantes para la definición de los límites sustantivos de la autoridad tributaria de los Estados.

WUSTENBERGHS T., *ibid.*, 253

¹⁴⁸⁴ Sobre este tema véase WUSTENBERGHS T., *ibid.*, 347 s.

¹⁴⁸⁵ Aparece que actualmente no solo el fraude se franquea de las fronteras, sino que los abusa, y que los Estados deben aceptar la supresión de las fronteras fiscales y superar jurídicamente sus propias fronteras tributarias.

TOUCHELAY B., *op.cit.*, 337-352, §§ 10-12

¹⁴⁸⁶ RING D., “Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World” *in* Fordham Int'l L.J. 33, 2009, 649

¹⁴⁸⁷ La literatura relativa a las Relaciones Internacionales definió las organizaciones internacionales como “purposive entities, with bureaucratic structures and leadership, permitting them to respond to events.” Claramente tal concepción amplia barre bajo su manto muchos tipos diferentes de organizaciones en términos de membresía, poder, función y misión.

O KEOHANE R., “The Analysis of International Regimes: Towards A European American Research Programme” *in* Regime Theory and International Relations 28 (Volker Rittberger ed., 1993). *citado en* RING D., *op.cit.*, 2009, 654

¹⁴⁸⁸ ¿En otra palabra, si la extraterritorialidad fiscal creciente requiere un órgano supranacional para ser cuadrada e implementada eficazmente?

Sobre un tema análogo, el de una constitución fiscal internacional, véase HONGLER P., “Is There an International Fiscal Constitution” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, *op.cit.*, 145-160 y de un Estado federal europeo véase RODRÍGUEZ-AGUILERA DE PRAT C., “Is a United States of Europe possible?” *in* Review of International & European Economic Law, vol. 1 n° 1, febrero de 2022, 155-122.

economía digital?¹⁴⁸⁹ Esta demanda no es reciente ni inoportuna¹⁴⁹⁰ teniendo en cuenta las condiciones objetivas de la fiscalidad internacional actual.¹⁴⁹¹

En efecto, algunas cuestiones pueden resolverse mediante el proceso de los tratados bilaterales,¹⁴⁹² pero muchos más se benefician de los aportes y la interacción de más de dos Estados. Esta interacción a menudo es impulsada, facilitada o estructurada por al menos una organización internacional. Así, a pesar del poder legal formal del Estado sobre la política tributaria internacional, las organizaciones internacionales influyen sobre el diseño real de la

¹⁴⁸⁹ Recordamos que el actual régimen fiscal internacional permite a los países mantener normas fiscales diferentes, lo que alienta a las empresas multinacionales a trasladar la ubicación de sus inversiones y operaciones a países que imponen una carga fiscal relativamente menor (o nula).

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2011, 868

¹⁴⁹⁰ En la Conferencia de Monterrey, se declaró el deseo de establecer una organización internacional de tributación para resolver los problemas de la coordinación internacional de las políticas fiscales, posiblemente también las cuestiones relativas a la inversión extranjera directa.

UNITED NATIONS, International Conference on Financing for Development, Monterrey, Mexico, 18-22 de marzo de 2001, 13

Si bien señaló el alcance de los peligros, esta iniciativa finalmente no hizo referencia sobre la propuesta y la implementación concreta de una financiación adaptada.

THORND AHL M., “Financements et partage des richesses : des sujets tabous” in *Annuaire suisse de politique de développement*, vol. 22, n° 2, 2003, 201-206.

De hecho, fue impulsado por la investigación destinada a permitir la aparición de nuevas muestras, en línea con la globalización de la economía, impuestos globales, que podrían utilizarse para financiar las necesidades generadas por la acción contra los flagelos globales. No se trata solo de impuestos que se plantearían y gestionarían, si no a escala global, al menos entre un conjunto de países.

Véase LANDAU J-P., *Les nouvelles contributions financières internationales, Rapport au Président de la République*, La documentation française, Paris, 2004.

¹⁴⁹¹ Una observación preliminar importante es que el derecho fiscal como tal es una cuestión de derecho nacional. Por tanto, no existe actualmente una ley fiscal supranacional.

WUSTENBERGHS T., *op.cit.*, 209

¹⁴⁹² “It is not necessary to incorporate into domestic law the contents of treaties that operate only between states and do not directly affect private persons. A tax treaty, however, is intended to confer enforceable rights on taxpayers against the countries that are parties to the treaty. How this occurs is a matter for the constitutional law of each state, but in many cases, it is necessary for each country to carry out some formal law-making process, such as approval of the tax treaty by parliament. Further, the provisions of tax treaties are intended to have precedence over any inconsistent provisions of domestic tax law. Again, how this is affected is a matter for the constitutional law of the countries concerned. A common practice is to insert such a provision either into the law giving effect to the treaty or into the domestic tax law itself.¹⁷ The usual result of such a provision under the law of most countries is that, apart from the administrative treaty provisions on the mutual agreement procedure and the exchange of information, a treaty sets limits on the operation of domestic law but does not expand its operation”.

THURONYI V., *op.cit.*, 1998, 10

política fiscal internacional¹⁴⁹³ y sobre las normas fiscales de diversas maneras, incluso mediante la creación o el ejercicio de un *Soft Law*.¹⁴⁹⁴

Una pregunta subsidiaria sería si, en caso afirmativo, habría que fundar una nueva institución¹⁴⁹⁵ o si se podría utilizar una que ya existe, con lo cual se puede pensar primeramente en la OCDE,¹⁴⁹⁶ pero también en el FMI o en el Banco Mundial.¹⁴⁹⁷

En efecto, el hecho de que actualmente la OCDE sólo necesita desarrollar un consenso para sus treinta Estados miembros probablemente ayude a encontrar soluciones fiscales,¹⁴⁹⁸ no obstante

¹⁴⁹³ RING D., *op.cit.*, 2009, 654

¹⁴⁹⁴ Para definir el concepto, se puede referir a la capacidad de una organización para crear normas y directrices que no tienen fuerza de ley, pero que sin embargo crean un sentido de obligación que los Estados deben cumplir. Además, si las normas de soft law no pueden constituir ley en sí mismas, parecen tener efectos que evocan un proceso o forma legal porque imponen un sentido de obligación similar a la ley en los Estados.

Véase sobre este tema, CHINKIN C. M., “The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law” in 38 INT’L & COMP. L.Q., 1989; CHRISTIANS A., Hard Law, Soft Law, and International Taxation, Legal Studies Research Paper Series Paper n° 1049, 2007; ABBOTT K. W., SNIDAL D., “Hard and soft law in international governance” in *International Organization*, 54(3), 2000, 421-456.

En el mundo de la política fiscal internacional, la OCDE es una de las principales defensoras del soft law, por la edición del Convenio Modelo y del Informe BEPS.

Véase TILLINGHAST D. R., “Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, Often Controversial; but Could They Possibly Be Legally Binding?” in 35 *Tax Mgmt. Int’l J*, 2006.

Véase también *infra* 3.3.

¹⁴⁹⁵ Crear nuevas instituciones universales es difícil por varias razones. Una razón notable es que las instituciones multilaterales pueden generar dinámicas políticas incontrolables que afectan la soberanía nacional de los Estados.

IMF, OECD, WORLD BANK, *op.cit.*, 5.1.

¹⁴⁹⁶ Así, la Unión Europea reconoce el papel que tiene la OCDE en el mundo insta para una cooperación con esta organización, así como las de la ONU.

ROCCATAGLIATA F., “A long and complicated chess match. The role of the European commission in the OECD/G20’s current. Debate on the taxation of the digital economy” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 63

¹⁴⁹⁷ Según el FMI, esta organización asesora a los países en el diseño de políticas tributarias y proporciona asistencia técnica para fortalecer su administración tributaria y aduanera. El asesoramiento del FMI sobre sistemas y políticas fiscales ha ayudado a países de todo el mundo, desde Rusia y China hasta muchos países de América Latina (incluyendo recientemente Argentina, Brasil, Honduras y Perú) y África, para mejorar los códigos tributarios y reformar las estructuras tributarias para que se adapten mejor a una economía moderna. Por ejemplo, los expertos del FMI han ayudado a muchos países a introducir un impuesto sobre el valor añadido.

IMF, *Technical Assistance Transferring Knowledge and Best Practice*, mayo de 2003, 34

¹⁴⁹⁸ COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2006, 183

su carácter consultativo.¹⁴⁹⁹ Al contrario, el hecho de que la OCDE siga siendo un “club de países ricos” también es un inconveniente para el desarrollo de una reforma internacional eficaz. Además, algunas reglas de la OCDE pueden perjudicar categorías de Estados frente a otros.¹⁵⁰⁰

Una forma obvia de crear esfuerzos de reforma más inclusivos es extender la membresía de la OCDE a más países. De hecho, en los últimos años la OCDE ha adoptado varias medidas importantes teniendo en cuenta las opiniones de los países no miembros.¹⁵⁰¹

¹⁴⁹⁹ Al agregar las prioridades fiscales compartidas de sus Estados miembros, la OCDE les da a estas naciones la oportunidad de adoptar un enfoque uniforme. Sin embargo, estas normas pueden ser ignoradas con seguridad, e incluso contradichas, cada vez que se percibe que están en el legislador (o el interés de la nación) para hacerlo.

VERDIER P-H., “Transnational Regulatory Networks and Their Limits” *in* *Yale Journal of International Law*, vol. 34, 2009, 113-115

¹⁵⁰⁰ Por ejemplo, el Convenio Modelo de la OCDE elimina las retenciones a cuenta sobre las regalías, lo que apoya los intereses de los países exportadores netos de tecnología. Así pues, países como la India han tenido recelo con respecto a los esfuerzos de reforma de la OCDE debido a la comprensible perspectiva de que la organización está diseñada para proteger los intereses de sus países miembros.

COCKFIELD A. J., *op.cit.*, 2006, 183

¹⁵⁰¹ COCKFIELD A. J., *ibid.*, 184

La cuestión hipotética de una organización supranacional asumiendo la competencia fiscal de los Estados de recaudar impuestos,¹⁵⁰² en lo pertinente al contexto europeo,¹⁵⁰³ choca inevitablemente con la soberanía tributaria, formalmente integra de los Estados del mundo.¹⁵⁰⁴

Según SADIQ, que estudió la cuestión bajo el derecho australiano del trayecto de la soberanía tributaria hacia una organización supranacional fiscal:

*(We suggest) that a process is followed in Australia which provides a four part progression through a decision-making model, ultimately determining the decision to engage in, and therefore be restricted by, what is likely to be seen as the 'international tax regime', containing both international tax policy and international tax principles described above. At each stage, and as the 'regime' becomes less about broad international tax policy and principles and more about the technical detail, the government may elect to opt out of the progression depending on the constraints it believes are placed on its sovereignty coupled with a decision on the relative importance of the conflicting imperatives. The stages can be represented diagrammatically as a decision pyramid.*¹⁵⁰⁵

¹⁵⁰² Sobre este tema, véase DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., *op.cit.*, 357 s.

¹⁵⁰³ Algunos opinan en efecto que la relación entre el impuesto y el territorio deben replantearse en un marco europeo, con el fin de proteger la “soberanía fiscal europea” de las presiones de otros países.

ASSEMBLÉE NATIONALE, *op.cit.*, 2018, 269

En otras palabras, la cuestión de la soberanía fiscal de la Unión Europea plantea la cuestión del impuesto europeo.

MAITROT DE LA MOTTE A., *op.cit.*, 2019, 67

Desde una perspectiva jurídica, la creación de un impuesto de este tipo implicaría que la Unión Europea tiene competencia tributaria y poder tributario sobre los contribuyentes europeos. A cambio, estos últimos deberían poder dar su consentimiento a la tributación. Tradicionalmente, la soberanía se refería a las relaciones entre Estados o Estados potenciales. Ahora bien, sin embargo, la soberanía se ha centrado cada vez más en la relación entre los Estados y los actores no estatales (típicamente las organizaciones internacionales) y las implicaciones de soberanía de su cooperación.

DONNELLY J., *International Human Rights: A Regime Analysis in International Organizations* 40(3), 1986, 34-43

¹⁵⁰⁴ Además, donde predomina esta concepción de “organización internacional”, el análisis se centra a menudo en consideraciones de soberanía y en sí, cómo y en qué medida la organización internacional está usurpando los poderes soberanos tradicionales de sus Estados miembros.

RING D., *op.cit.*, 2009, 654

Así pues, los Estados que impugnan la cooperación como una violación de su soberanía tributaria dirigen estas críticas no sólo a los otros Estados, sino también a la propia organización por facilitar esta infracción. Una dimensión singular del caso de la UE es el hecho de que la cooperación potencial podría caracterizarse no como una usurpación de la soberanía de los Estados por una organización internacional, sino más bien como el paso gradual de muchos Estados europeos más pequeños a un superestado europeo. Visto a través de esa lente, la organización internacional no es un intermediario que socava la dinámica de soberanía entre las naciones, sino que es el precursor de un nuevo Estado que defenderá vigorosamente sus propios derechos de soberanía.

¹⁵⁰⁵ SADIQ K., “The Inherent International Tax Regime and Its Constraints on Australia’s Sovereignty” in *University of Queensland Law Journal*, 31(1), 2012, 141

3.2. Organizaciones internacionales y gobernanza tributaria mundial

El concepto de gobernanza mundial¹⁵⁰⁶ puede parecer paradójico en lo que respecta a la esfera fiscal, que depende esencialmente de la soberanía de los Estados, tal como lo hemos hablado antes.¹⁵⁰⁷

No obstante, el desarrollo de las redes convencionales en materia fiscal ha contribuido progresivamente a la construcción de un tipo de sistema que tiende a apoyarse en principios comunes que se encuentran tanto en los modelos de convenio como en las legislaciones internas de los Estados.¹⁵⁰⁸ Por tanto, la apertura de las economías, el aumento del volumen de los intercambios, especialmente financieros, la aparición de actores privados de dimensión mundial y de nuevos modelos económicos han puesto progresivamente en tensión un sistema internacional que sigue basándose en principios que respetan la soberanía territorial de los Estados y que se basa en acuerdos bilaterales.¹⁵⁰⁹

Para un esquema ilustrativo, véase *infra* Anexo 17.

¹⁵⁰⁶ El concepto de gobernanza mundial se refiere a la idea de un modo de regulación supranacional que promulgue reglas de organización a escala planetaria, resultado en la mayoría de los casos en la cooperación internacional.

Sobre este tema véase ANDRÉS AUCEJO E., “Toward a global consensus on the taxation of the digital economy, included as one of the general bases of a Global Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 and AAAA agendas) in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *op. cit.*, 115-143.

¹⁵⁰⁷ PERRAUD G., *op.cit.*, 73

¹⁵⁰⁸ Por ejemplo, en materia de residencia o de valoración de las transacciones entre empresas vinculadas (precios de transferencia).

¹⁵⁰⁹ PERRAUD G., *op.cit.*, 73

Por tanto, podemos decir que existe un tipo de gobernanza mundial en materia tributaria,¹⁵¹⁰ que podría ser ilustrada por el Marco Inclusivo de la OCDE,¹⁵¹¹ y por el proyecto del Informe BEPS.¹⁵¹²

¹⁵¹⁰ “Por lo tanto, el objetivo no es en absoluto armonizar los tipos impositivos entre los países, ni siquiera establecer niveles mínimos de impuestos, ya que los países deben seguir siendo libres de determinar sus escalas impositivas. Por el contrario, la regulación debe hacerse a partir de los mecanismos de competencia que operan en el mercado mundial, de manera que se anime a los países a adoptar las mejores prácticas en materia de política fiscal.”

(Traducción propia).

DEBLOCK C., RIOUX M., *op.cit.*, 3

¹⁵¹¹ “Given its predominance in terms of expertise, there exists a huge knowledge gap between the OECD on the one hand and other institutions with an interest in taxation, notably the UN, on the other. The OECD stands at the centre of a transnational epistemic community (Haas, 1992) as regards taxation. This community determines to a large extent the agenda and the possible outcomes. Its hegemonic approach underscores in some respects the interests of the North against the South (residence principle, “at arm’s length” principle, rejection of global taxes). In addition, it is rather liberal, in that it does not advocate an extension of regulation to make possible more redistributive tax systems. To give some examples, the OECD is not very tough on OFCs (e.g., as noted above, it is tolerant towards zero rates and has no demand for automatic information exchange), it does not promote collective action to curb general corporate tax competition, and it has not been very active in problematizing the tax relations between multinationals and national authorities in developing countries. This is partly due to the fact that the most liberal states, such as the USA, use their power within the OECD to block more interventionist approaches. A genuine ITO within the UN framework with staff members from different parts of the world would probably be characterized by a greater intellectual diversity. This way a new transnational epistemic community would emerge”.

LESAGE D., “Global Taxation Governance after the 2002 UN Monterrey Conference” *in* Oxford Development Studies, 36:3, 2008, 286-287

De hecho, como lo imaginaba el autor, la ONU ha propuesto un enfoque de cooperación tributaria más favorable para los países en desarrollo.

Véase *supra* Capítulo II, Título II, 2.2.

¹⁵¹² El proyecto BEPS parece reflejar un compromiso bastante sustancial con la cooperación fiscal internacional, al menos a corto plazo. Este compromiso puede ser suficiente para aplicar con éxito el IM, al menos como una modificación única de los tratados fiscales bilaterales existentes. Sin embargo, puede ser necesario un compromiso continuo para que el IMF alcance su objetivo de desarrollar un sistema tributario internacional más coherente y fiable. En particular, puede ser necesario un órgano de gestión centralizado con autoridad real para responder a los nuevos acontecimientos y resolver las controversias. Esto requeriría una cooperación sustancial a largo plazo a expensas de la soberanía del Estado. No está claro que los Estados acepten tales restricciones a largo plazo sobre su soberanía fiscal; esto puede, en última instancia, impedir que el IM sea plenamente eficaz a largo plazo, o paralizarlo por completo.

BRADLEY I., BRIGHT J., *op.cit.*, 486

El Marco inclusivo de la OCDE¹⁵¹³ permite de hecho contemplar la constitución de una gobernanza fiscal a escala internacional.¹⁵¹⁴ Es cierto que los Estados han sabido, ante problemas que sólo podían tratar de resolver juntos, negociar normas relativas a su soberanía¹⁵¹⁵ y dotarse de instrumentos multilaterales para lograr soluciones consensuales y comunes.¹⁵¹⁶

Así pues, la gobernanza mundial tributaria encuentra su fuente no específicamente en leyes sino en el *Soft Law*. Aunque la ley “dura”, incluyendo el derecho tributario internacional, sigue siendo la competencia formal del Estado, o de dos Estados en el caso de los tratados tributarios, tal ejercicio unilateral o bilateral de la política tributaria queda inadecuada.

Podemos, como ejemplo de normas de *Soft Law*, citar la noción de “igualdad de condiciones” de la que deriva la obligación de norma mínima que deben aplicar todos los participantes en el proyecto BEPS.¹⁵¹⁷

Dentro de la UE igualmente, la gobernanza tributaria se desarrolló como un concepto pretendiendo coordinar acciones por los Estados miembros para luchar contra la evasión y fraude fiscales, prevenir la competición perniciosa, fomentar la transparencia, la cooperación fiscal administrativa y la asistencia mutua en materia tributaria.

Así pues, supongamos que la necesidad de recurrir a una instancia internacional puede permitir poner en práctica y aplicar las soluciones. En ese sentido, podemos frente a ello, tomar el

¹⁵¹³ El Marco Inclusivo sobre el BEPS de la OCDE y el G20 reúne a más de 125 países y jurisdicciones que colaboran en la aplicación de las medidas del Proyecto BEPS.

¹⁵¹⁴ Esto es importante en el contexto tributario internacional, ya que el ejercicio de la soberanía legítima en las áreas de aplicación y control tributario puede depender al menos en parte de si el Estado parece, ante la comunidad internacional, estar actuando responsablemente.

BRADLEY I., BRIGHT J., *op.cit.*, 478

¹⁵¹⁵ CHRISTIANS A., Networks, Norms, and National Tax Policy, Papers, Washington University Global Studies Law Review, 2010, 34

¹⁵¹⁶ PERRAUD G., *op.cit.*, 78

¹⁵¹⁷ Eso significa que cada Estado perteneciente a la OCDE debe aplicar unas normas mínimas en sus sistemas y actuaciones en materia fiscal.

PERRAUD G., *op.cit.*, 76

ejemplo de una institución activa en la materia: la OCDE.¹⁵¹⁸ Luego, constatamos que la acción se desarrolla más bien por un tipo de gobernanza mundial tributaria que por unas leyes supranacionales editadas por tal organización.¹⁵¹⁹

3.3. Armonización, cooperación y coordinación: ¿la restauración de la soberanía fiscal?

Un caso interesante ilustrando la limitación de la soberanía nacional con el derecho internacional es las relaciones que están rigiendo los Estados de la UE¹⁵²⁰ con sus órganos supranacionales.¹⁵²¹

Estaba así pues prevista la adopción de un proyecto de armonización de la fiscalidad directa en la UE como alternativa a la adopción del principio de la globalización tanto a nivel nacional como internacional por los Estados.¹⁵²² No obstante, la Comisión Europea opinó que no era necesaria una armonización total de los sistemas fiscales de los Estados miembros¹⁵²³ y que, mientras ellos respetan la legislación de la Unión Europea, los Estados miembros son libres de elegir el sistema fiscal que mejor se ajuste a sus preferencias.¹⁵²⁴

¹⁵¹⁸ Sobre este tema, véase ANDRÉS AUCEJO E., “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance” *in* Derecho del Estado n.º 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018, 68-69

¹⁵¹⁹ Por lo tanto, se puede cuestionar la legitimidad de la OCDE en este papel de cuasi legislador mundial. En efecto, la OCDE no dispone de legitimidad democrática, en la que se basa, sin embargo, la soberanía de los Estados. Se plantea aquí la siguiente pregunta: ¿cómo podrían 36 países tener alguna legitimidad para imponer su visión de la economía a los otros Estados? Se parece más bien a una voluntad conjunta de algunos países de imponer su visión sobre los demás Estados.

STANKIEWICZ, L., “L’activité fiscale des organisations internationales” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n.º2017/3, 2017, 305

Véase también TRAVERSA E., *op.cit.*, 2015, 223

¹⁵²⁰ Véase *supra* Capítulo II, Título I, 2.

¹⁵²¹ Tales como el Consejo, la Comisión europea, el TJUE, etc.

¹⁵²² MARPILLAT C., *op.cit.*, 80

¹⁵²³ La primacía de la soberanía estatal en asuntos fiscales es reconocida desde tiempo en la jurisprudencia comunitaria: “en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario. Véase la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 12).”

TJUE, sentencia de 14 de febrero de 1995 en el asunto C 279/93 Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31

¹⁵²⁴ BERTHET K., *L’évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, États-Unis*, Larcier, 2015, 67

El nivel político y económico de la Unión Europea sigue siendo a la vez un medio de peso y de acción, aunque hasta ahora no se haya utilizado suficientemente en materia fiscal,¹⁵²⁵ debido a un proceso de toma de decisiones que preserva la soberanía nacional.¹⁵²⁶ Esto plantea la cuestión de la definición de lo que podrían constituir la soberanía y los intereses de Europa en este ámbito.¹⁵²⁷ En el caso de la UE, se puede preguntar si, tras la instauración de la moneda única, puede seguir una fiscalidad directa comunitario.¹⁵²⁸

Según el Tribunal, la Comunidad Europea constituye un nuevo orden jurídico de derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado, aunque en ámbitos reducidos,¹⁵²⁹ sus derechos soberanos. El TUE¹⁵³⁰ constituye más que un acuerdo que sólo cree obligaciones

¹⁵²⁵ Europa es un área problemática para la planificación fiscal internacional porque existen diferencias significativas en los tipos del impuesto de sociedades y en la base imponible entre los países.

MEDUS J-L., “Proposals to Regulate Digital Business” in *Journal of International Taxation*, July 2017, 36

¹⁵²⁶ Véase *supra* 1.

Actualmente los Estados miembros todavía votan por unanimidad sobre los asuntos fiscales, que entran en el ámbito de las “competencias nacionales”. La unanimidad sigue siendo la norma en materia de cooperación fiscal y permite a algunos Estados (Irlanda, Luxemburgo, Malta, Chipre y los Países Bajos) bloquear todos los avances significativos en materia de fiscalidad de las empresas en Europa.

PERRAUD G., *op.cit.*, 79

¹⁵²⁷ PERRAUD G., *ibidem*

¹⁵²⁸ Sin duda, esta cuestión suscita tanto entusiasmo como temor, en particular dadas las impugnaciones de la soberanía fiscal de los Estados miembros vinculadas a la puesta en común de sus competencias fiscales.

¹⁵²⁹ Las pocas medidas fiscales adoptadas en el ámbito del derecho de la Unión son generalmente el fruto de una decisión de los Estados a través del Consejo, y no existe ningún crédito fiscal que una administración fiscal europeo con prerrogativas de poder público se encargaría de cubrir. Por último, la Unión Europea no solicita directamente a los ciudadanos europeos su financiación. Por lo tanto, ya no se tienen en cuenta las veces en que los estudios se han centrado en subrayar que ninguna medida fiscal europea incluye el conjunto de los criterios definidos en la definición [de un impuesto]. Otros autores, por el contrario, tienen una lectura menos categórica. Claude Blumann considera, por ejemplo, que la contribución destinada a la financiación de la CECA es un verdadero impuesto europeo. Sin embargo, otra parte de la doctrina rechaza esta lectura, según la cual se trata de una contribución decidida por los Estados en la negociación de los Tratados, lo que no basta para identificar a la Unión como una autoridad en el sentido de la definición. Para ello, tendría que disponer de una verdadera soberanía fiscal, es decir, del poder de crear exclusivamente un impuesto y luego de aplicarlo (poder y competencia fiscal). Sin embargo, tal hipótesis parece difícil de identificar en el estado actual de los Tratados, ya que todo impuesto europeo supone la unanimidad del Consejo, del que se acuerda que toda decisión no es exclusiva de los Estados en relación con su composición.

(Traducción propia).

DESTAILLEUR T., “L’impôt européen est-il un anachronisme ?” in *L’extension du domaine du marché ou la crise du capitalisme démocratique dans l’Union*, p. 21-30 in CARPANO E., MARTI G., *Démocratie et marché dans l’Union européenne*, Bruxelles, Larcier, 2021, 417-418

¹⁵³⁰ UE, Tratado de la Unión Europea, 1992

mutuas entre Estados contratantes.¹⁵³¹ Por consiguiente, el Derecho comunitario se aplica también a los convenios internacionales firmados por los Estados miembros.

Ahora bien, el artículo 110 del TFUE da a los Estados miembros un amplio margen para elaborar su programa fiscal¹⁵³² y reconoce el principio de soberanía fiscal, cuya potestad tributaria es reconocida como una de sus principales funciones.¹⁵³³

El Tratado contiene disposiciones fiscales, que consagran una competencia de armonización expresa de la UE en materia de fiscalidad.¹⁵³⁴

En consecuencia, las competencias formalmente atribuidas a la UE dejan de ser prerrogativas de los Estados miembros y, por lo tanto, limitan la soberanía de éstos en los ámbitos de que se trata.¹⁵³⁵

¹⁵³¹ “El Tratado de la CEE creó un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales; que, en efecto, al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, éstos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable a sus nacionales y a sí mismos.”

TJUE, Sentencia de 15 de julio de 1964 en el asunto Flaminio Costa contra E.N.E.L, *op.cit.*, cons. 5

Véase también TJUE sentencia del 5 de febrero de 1963 en el asunto 26/62, *op.cit.* y UE, Proyecto del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, 29 de octubre de 2004, art. I-5, I-6.

¹⁵³² BARNARD C., *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford University Press, 4 Ed., 2013, 284

¹⁵³³ TUDOR J., “Discriminatory Internal Taxation in The European Union: The Power of The European Court of Justice to Limit the Tax Sovereignty of the Member-States Under Article 110 of the TFEU” *in* *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution*, 23(1), 2015, 144

¹⁵³⁴ TRAVERSA E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Larcier : Bruxelles, 2010, 35

Por otra parte, el carácter relativamente contenido de la armonización comunitaria en el ámbito fiscal no exime a los Estados miembros de una limitación de su soberanía en este ámbito debido a la aplicación de otras normas del Derecho comunitario, de naturaleza no fiscal.

TRAVERSA E., *ibid.*, 44

Véase también *supra* Capítulo II, Título I, 2.2.

¹⁵³⁵ TRAVERSA E., *ibid.*, 32

Siguiendo el modelo de la UE, la alternativa de una organización supranacional en materia tributaria sería una armonización progresiva de los regímenes fiscales de los Estados.¹⁵³⁶ Entonces, el *Soft Law* procedente de la gobernanza mundial¹⁵³⁷ adquiere la forma de un *Hard Law* en la jurisdicción de los Estados.¹⁵³⁸ Por tanto, creemos que esta armonización antes de volverse concreta a nivel mundial se implementa a nivel regional entre Estados que tienen un número bastante considerable de lazos económicos y que en consecuencia lo encontraron muy necesario.

Es importante resaltar que la mera falta de armonización en sí misma crea una gran complejidad e incertidumbre.¹⁵³⁹ También propicia una planificación fiscal agresiva, así como posibles y probables pérdidas de ingresos tributarios.¹⁵⁴⁰

Sin embargo, algunos autores consideran que una armonización no es absolutamente necesaria sino es suficiente una simple coordinación y cooperación¹⁵⁴¹ con el fin de lograr una imposición internacional regulada.¹⁵⁴² Con mayor razón, actualmente, las redes gubernamentales

¹⁵³⁶ Según VAZQUEZ, es necesario armonizar en la medida de lo posible los diferentes sistemas de IVA existentes. Además, incluso en un escenario global de IVA armonizado, considera que su aplicación efectiva no se podrá lograr mediante un mero sistema de recaudación tributaria unilateral y territorial sino por la armonización de las políticas nacionales.

VAZQUEZ J. M., *op.cit.*, 24

¹⁵³⁷ Véase *supra* 3.2.

¹⁵³⁸ Y no en una jurisdicción supranacional.

¹⁵³⁹ Como es el caso, por ejemplo, con la introducción de múltiples medidas fiscales sobre el volumen de negocios a nivel nacional en todo el mundo, con miras a fiscalizar la economía digital.

Véase *supra* Título I, Sección primera, Subsección cuarta.

¹⁵⁴⁰ Véase *supra* Capítulo II, Título II, Sección tercera, Subsección tercera.

¹⁵⁴¹ Mientras que la armonización conduce a la creación de un corpus legislativo comunitario que sustituye a las leyes nacionales, la coordinación se basa en los sistemas nacionales para hacerlos compatibles con el Tratado y entre ellos. La coordinación no pretende sustituir los sistemas fiscales nacionales existentes por un sistema comunitario uniforme, sino garantizar que estos sistemas nacionales puedan funcionar juntos sin problemas.

(Traducción propia).

CE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, 2006, 823

¹⁵⁴² "With respect to the proposed global profit-split approach, what is important is coordination, not harmonization. I disagree with Cockfield's statement that "effective formulary taxation will require an even greater sovereignty sacrifice because it will require the harmonization of corporate tax bases and possibly even tax rates." As Cockfield mentions, the European Commission has moved away from corporate tax rate harmonization toward mere corporate tax base consolidation. This indeed, in Cockfield's words, "offer[s] the tantalizing prospect of

promueven la convergencia, el cumplimiento de los acuerdos internacionales y una mejor cooperación entre las naciones en una amplia gama de cuestiones reglamentarias y judiciales.¹⁵⁴³

Los progresos realizados en materia de transparencia, procedente de un esfuerzo de cooperación mundial, no sólo permiten a las administraciones fiscales disponer de nuevos medios para luchar contra el fraude, sino que siguen ejerciendo un fuerte efecto disuasorio, porque la evasión fiscal se alimenta de la opacidad¹⁵⁴⁴ y animan los actores a seguir los esfuerzos hacia más cooperación internacional en materia tributaria.¹⁵⁴⁵

En efecto, como dijo EVA ANDRÉS AUCEJO:

*The fact that [...] a general principle of administrative cooperation in tax matters in the international regulatory framework has not been codified, has perhaps influenced the so called *acquis* of 'soft law' enhancement to perform an important action to purposes establishing relations of tax cooperation between States in order to prevent tax evasion and avoidance, and to ensure the survival of States.*¹⁵⁴⁶

En consecuencia, la historia sugiere firmemente que un cambio tan radical en el sistema tributario internacional es menos probable que la continuación del proceso tradicional de ajustes marginales por parte de diferentes jurisdicciones que intentan hacer frente a problemas específicos dentro del marco existente.¹⁵⁴⁷ En este sentido, el desarrollo del MLI podría ser el camino por medio del cual se conseguirá la armonización mundial de la fiscalidad de los Estados a pesar de sus soberanías efectivas.¹⁵⁴⁸

movement in the direction of formulary taxation." Even with respect to corporate tax base, harmonization is not necessary."

LI J., *op.cit.*, 2004, 146-147

¹⁵⁴³ CHAYES A., HANDLER CHAYES A., *op.cit.*, 261

¹⁵⁴⁴ PERRAUD G., *op.cit.*, 74-75

¹⁵⁴⁵ Para el papel de la UE en la materia, véase NEALE T., "The Role of the European Commission (TAXUD) on international Tax Cooperation" in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 55-60

¹⁵⁴⁶ ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, enero-junio de 2018, 67

¹⁵⁴⁷ BIRD R.M., *op.cit.*, 2018, 1389

¹⁵⁴⁸ "It would be naïve to see "networked governance" separately from interests, ideas and power relations. The pragmatism is to some extent a cover-up for the consolidation of the structural power position of the North, as well as the states and social groups that do not support an ambitious global tax agenda. The ITD, which is

Esto es importante en el contexto tributario internacional, ya que el ejercicio de la soberanía legítima en las áreas de aplicación y control tributario puede depender al menos en parte de si el Estado parece, ante la comunidad internacional, estar actuando responsablemente.¹⁵⁴⁹

Por tanto, en los procesos a través de los cuales se desarrolla la política tributaria global, a diferencia de la legislación interna y los regímenes multilaterales basados en tratados, no se obliga formalmente a los Estados a adoptar medidas concretas. Como resultado, es más difícil evaluar si ellos están convergiendo en torno a posiciones de consenso. La estructura del *Soft Law* crea así una falta de claridad entre las normas y leyes tributarias que hace difícil identificar los factores que conducen a los Estados miembros a adoptar más autonomía o más cooperación en materia de política fiscal.¹⁵⁵⁰

Como dijo SLAUGHTER:

*These national government officials would never cede power to a world government, although they would certainly recognize that, with respect to some specific problems, only genuinely powerful supranational institutions could overcome the collective action problems inherent in formulating and implementing global solutions. In most cases, however, they would seek to work together in a variety of ways, recognizing that they could only do their jobs properly at the national level by interacting—whether in cooperation and conflict—at the global level. Their ordinary government jobs—regulating, judging, legislating—would thus come to include both domestic and international activity. Over time, they would also come to recognize responsibilities not only to their national constituents but to broader global constituencies. If granted a measure of sovereignty to participate in collective decision making with one another, they would also have to live up to obligations to those broader constituencies.*¹⁵⁵¹

obviously dominated by the North but claims global competence, is, for instance, not working on unitary taxation or global taxes. Within this forum hardly any substantive proposals on tax competition or tax havens are discussed. The agenda remains quite technical and politically not radical. Several Northern governments hesitate to engage in universal multilateral frameworks. They prefer to remain entrenched in their familiar bastions, in this case the OECD and to some extent also the IMF and World Bank, where the North dominates, to continue to exert influence over the rest of the world. It is remarkable to see how the OECD tries to shape global governance outside formal multilateralism. It undertakes several initiatives, such as the training of civil servants from the South, the issuance of authoritative transfer pricing guidelines or fighting against exotic tax havens, to introduce its views on tax policy into the South, while the South has no formal seat at the decision-making table.”

LESAGE D., *op.cit.*, 288-289

¹⁵⁴⁹ BRADLEY I., BRIGHT J., *op.cit.*, 478

¹⁵⁵⁰ CHRISTIANS A., *op.cit.*, 2010, 34

¹⁵⁵¹ SLAUGHTER A-M., *op.cit.*, 2005, 270

Finalmente, cabe destacar que las organizaciones internacionales actualmente tampoco pueden arreglar con eficacia los problemas de imposición transfronteriza inducidos por la economía digital.¹⁵⁵² No obstante, en el caso de un impuesto mínimo, solución favorecida para imponer la economía digital, tal organización internacional no sería necesaria sino para la coordinación de las bases.¹⁵⁵³

Cabe concluir pues, que la solución sobre el plan técnico viene más probablemente y en un sentido más realista de una coordinación y cooperación entre Estados, previas a una armonización, reconociendo sus intereses mutuos en la materia de la lucha contra la evasión fiscal internacional, que en la edición supranacional de reglas.¹⁵⁵⁴ La OCDE parece ser sin duda el marco más propicio para este desarrollo, a pesar de las críticas que sobre esta organización pueden afectar. En efecto, al agregar las prioridades fiscales compartidas de sus Estados miembros, la OCDE les da a estas naciones la oportunidad de adoptar un enfoque uniforme. Sin embargo, estas normas pueden ser ignoradas, e incluso contradichas, cada vez que se percibe que están sustituyendo el legislador o el interés de la nación,¹⁵⁵⁵ salvaguardando así la soberanía tributaria.

¹⁵⁵² TOUCHELAY B., *op.cit.*, 337-352, §6

¹⁵⁵³ La OCDE indica que el impuesto mínimo respeta la autonomía soberana, ya que debe ser aprobado por los países participantes, y que de hecho es necesario para proteger la soberanía fiscal.

OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15-Final Report*, 2015, 16

El impuesto mínimo bien puede reducir el impacto de la competencia fiscal sobre la soberanía nacional; sin embargo, parece que varios aspectos del impuesto mínimo limitarían directamente la soberanía fiscal de los Estados participantes.

BRADLEY I., BRIGHT J., *op.cit.*, 480-481

¹⁵⁵⁴ VERDIER P-H., *op.cit.*, 113-115

¹⁵⁵⁵ DEVEREUX M. P., VELLA J., *op.cit.*, 18

CONCLUSIÓN

1. Recapitulación

1.1. Primer capítulo

Como ya se señaló en la introducción general de la presente tesis, la movilización de recursos domésticos o internos es un reto crucial para los Estados en tratándose de la administración de sus servicios básicos.¹⁵⁵⁶ Esta aseveración se vuelve aún más cierta¹⁵⁵⁷ en el inicio de la década 2020,¹⁵⁵⁸ y se agudiza en el caso de los países en desarrollo.¹⁵⁵⁹

De hecho, los gobiernos de los países en desarrollo han dependido durante mucho tiempo de los ingresos procedentes de la ayuda exterior,¹⁵⁶⁰ pero la agenda internacional sobre la financiación para el desarrollo después de 2015 ha centrado más la atención en la importancia de la movilización de recursos internos¹⁵⁶¹ para el desarrollo de los países. En particular, el

¹⁵⁵⁶ Véase *supra* Capítulo I, Título II, 1.

¹⁵⁵⁷ El sistema tributario tiene un papel más sustantivo en los países en desarrollo; más allá de su papel fiscal, la fiscalidad es un instrumento importante para la buena gobernanza y la base del contrato social entre gobiernos y sus ciudadanos y corporaciones.

TERKPER S., CHOUDHURY H., *op.cit.*, 33

¹⁵⁵⁸ De hecho, la epidemia de coronavirus (COVID-19) exagera el déficit de financiación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en los países en desarrollo, ya que el progreso hacia los ODS se ve amenazado en todos los países.

OECD, *op.cit.*, 2021, 10

Véase también, GRAU RUIZ M. A., “International Administrative Cooperation in Tax Matters and Tax Governance: The Role of the United Nations” in ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018, 85-86

¹⁵⁵⁹ Investigadores como Armah-Attoh y Awal (ARMAH-ATTOH D., AWAL M., *Tax administration in Ghana: perceived institutional challenges*, Afrobarometer Briefing Paper n° 124, 2013) han indicado que la capacidad de un país para proporcionar bienestar y seguridad a sus ciudadanos, además de desarrollar y consolidar una democracia representativa está determinada por su capacidad de recursos a través de impuestos.

KORUTARO NKUNDABANYANGA S., MVURA P., NYAMUYONJO D., OPISO J., NAKABUYE Z., *op.cit.*, 2017, 932

¹⁵⁶⁰ El modelo de financiación de los ODS originales combinaba la movilización de recursos internos con la asistencia oficial para el desarrollo (AOD). Sin embargo, la AOD no ha cumplido las expectativas y no será una fuente confiable para financiar muchos de los ODS. De ahí, los países en desarrollo deben tener ingresos internos propios tanto para el desarrollo de infraestructuras como para alcanzar los nuevos objetivos de desarrollo.

TERKPER S., CHOUDHURY H., *op.cit.*, 33

¹⁵⁶¹ En inglés, *Domestic Resources Mobilization (DRM)*

nuevo marco tiene por objeto promover reformas que puedan mejorar los ingresos fiscales del Estado en los países de renta baja.¹⁵⁶²

En el primer capítulo, hemos averiguado la pertinencia y el alcance del concepto de evasión fiscal internacional. Hemos podido al respecto aportar una definición más clara de que trata la evasión fiscal jurídicamente, describiendo sus límites, alcance y efectos jurídicos.

1.2. Segundo capítulo

En el segundo capítulo, hemos querido presentar, en su diversidad, el portafolio de legislaciones antievasión fiscal internacional. Para hacer eso, hemos tenido que analizar y comparar normas internas de países europeos, con el fin de proponer una clasificación de las diferentes reglas que previenen la evasión fiscal y se encuentran consagradas en los ordenamientos jurídicos de los países europeos.

Luego, hemos tomado en cuenta, con la idea de completar las observaciones previas, la aportación del Derecho comunitario en la materia, tanto primario como derivado, visto el impacto directo e indirecto que tiene sobre los Estados miembros de la UE.

1.3. Tercer capítulo

En el tercer capítulo, hemos puesto de relieve la relación entre la movilización de recursos domésticos y la evasión fiscal internacional, primeramente, al cuestionar los indicadores de rendimientos de sistemas tributarios como determinantes de la evasión fiscal internacional, y secundamente, al comparar dichos indicadores y datos sobre la brecha fiscal con el nivel de renta de los países.

De ahí, hemos constatado que la evasión fiscal internacional, si no tenía un alcance importante en la globalidad de recursos domésticos, si podía ser eficazmente combatida al poner más recursos en políticas represivas.¹⁵⁶³

¹⁵⁶² GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015,1

Aunque las donaciones no son ingresos internos, esta fuente de ingresos puede tener repercusiones en la movilización de ingresos internos.

¹⁵⁶³ Véase *supra* Capítulo I, Título II, 1.

Así pues, hemos hecho constar que la imposición podía tener un papel muy importante en la financiación del presupuesto estatal.¹⁵⁶⁴ De tal manera, recordamos que varios estudios han demostrado que los impuestos desempeñan un papel importante en la financiación del desarrollo de las economías en desarrollo.¹⁵⁶⁵

Siendo dicho, hemos mostrado con cifras y estudios estadísticos la relación existente entre los recursos domésticos y la evasión fiscal internacional en un primer momento.¹⁵⁶⁶ Concluimos pues sobre esta cuestión que la evasión fiscal internacional si perjudica la movilización de recursos domésticos, siendo dicho en una proporción más importante en los países en desarrollo.¹⁵⁶⁷

Igualmente, hemos visto que la cooperación fiscal internacional, el cumplimiento fiscal y la buena gobernanza en materia fiscal podía ser factores necesarios, pero no suficientes para arrastrar la evasión fiscal internacional, dadas las debilidades prácticas y teóricas de las normas antievasión. A este efecto, el papel que la recaudación representa para los recursos internos de

¹⁵⁶⁴ Véase *supra* Capítulo I, Título II, 1.

¹⁵⁶⁵ Según OBI y IFELUNINI, la movilización interna de recursos era importante para financiar el desarrollo de las economías en desarrollo. Esto se confirmó en el análisis de una relación a largo plazo existente entre la fiscalidad y la financiación del desarrollo económico.

OBI C. K., IFELUNINI I., *op.cit.*, 123

Se ha demostrado que los países petroleros movilizan menos ingresos fiscales internos no procedentes del petróleo que los países no productores de petróleo (véase BORNHORST F., GUPTA S., THORNTON J., “Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort” in *European Journal of Political Economy*, 25(4), 2009, 439–446. Un argumento a favor de esta asociación negativa entre los ingresos fiscales del petróleo y los ingresos no petroleros se basa en la teoría del Estado rentista, que sugiere que los ingresos del petróleo tienden a reducir la dependencia de los impuestos no relacionados con el petróleo y también pueden reemplazar el sistema tributario preexistente.

OMGBA L.D., *op.cit.*, 1

¹⁵⁶⁶ La evasión fiscal significa un perjuicio sustancial a esos recursos domésticos, no sólo en término numerario, sino también en el plano simbólico, por el daño ocasionado al principio del consentimiento a la imposición fiscal y a la confianza que presta el contribuyente a su sistema tributario. Sobre el plano internacional, la evasión fiscal y la incapacidad de la recaudación de las sumas evadidas desacredita la globalización, el libre cambio y la circulación de los capitales.

El principio del consentimiento popular al impuesto es vinculado con el contrato social, de modo que el impuesto sea aceptado y productivo, obedeciendo a una necesidad: financiar los gastos públicos.

DESRAMEAUX A., *op.cit.*, 27

¹⁵⁶⁷ Véase *supra* Capítulo III, Título I, 3.4.

los países es importante para consolidar y propiciar escenarios que impulsen el desarrollo de los Estados.¹⁵⁶⁸

Recordamos que el reto de la cooperación administrativa internacional es promover la transparencia con el medio de una información proveída que sea más completa y precisa para las administraciones nacionales.¹⁵⁶⁹ Sobre la base de esa información, las administraciones tributarias serían capaces de aplicar las reglas fiscales precisa y equitativamente, identificando más fácilmente los casos de no cumplimiento y corrigiéndolos.¹⁵⁷⁰

Así pues, constatamos que la cooperación internacional en materia tributaria¹⁵⁷¹ es crucial para la recaudación de los impuestos,¹⁵⁷² y con mayor razón de los que han sido evadidos.¹⁵⁷³ Eso

¹⁵⁶⁸ En efecto, el fortalecimiento de las instituciones estatales, la buena gobernanza, la recaudación fiscal y la cooperación internacional son factores que determinan sustancialmente el desarrollo de los países.

¹⁵⁶⁹ A este efecto, señalamos que la administración tributaria utiliza más y más la inteligencia artificial.

Véase OLIVARES B.D., “Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria” in *Crónica Tributaria* n° 174/2020, febrero de 2020; GRAU RUIZ M. A., “Robotics, Artificial Intelligence & Big Data Shaping Fair Taxation for Sustainability in the Context of Digital Economy” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021, 187-198

Sobre el tema más amplio de la digitalización de las administraciones tributarias, véase DEPUTY D., *United Nations: Global Digital Economy And Disruptive Technologies to Prevent the Tax Fraud and the Tax Noncompliance* in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *op.cit.*, 81-96.

¹⁵⁷⁰ VALENTE P., “Tax Policy in the EU. Key Role for Tax Advisers” in ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 93

¹⁵⁷¹ La cooperación horizontal entre administraciones fiscales designa los procedimientos de asistencia mutua aplicados al control de las operaciones internacionales.

HERBAIN C. A., *op.cit.*, 126

¹⁵⁷² BRADLEY I., BRIGHT J., “State sovereignty and the multilateral instrument” in *Canadian Tax Journal* 64(2), 2016, 467

¹⁵⁷³ “En una economía mundial globalizada, diversas formas de cooperación fiscal multilateral pueden fortalecer significativamente la capacidad tributaria de los países en desarrollo. Podemos pensar en las siguientes área: (i) asistencia técnica a los gobiernos a través de instituciones y foros internacionales; (ii) normas y reglas multilaterales para la asignación de derechos fiscales entre los Estados de origen y los Estados invitados de los inversores para evitar la doble o la no imposición; (iii) acuerdos sobre el intercambio de información sobre impuestos los contribuyentes, para garantizar el pago del importe adecuado del impuesto en caso de actividad económica real; y (iv) regulación para frenar la competencia fiscal excesiva entre los Estados.”

(Traducción propia).

LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., *op.cit.*, 157

se ve recientemente ilustrado por la decisión de la UE¹⁵⁷⁴ de obligar a partir del 2023 los operadores de plataforma numéricas a comunicar ciertos datos a los Estados miembros.¹⁵⁷⁵

Igualmente, el cumplimiento tributario, es decir la asunción voluntaria y la intención de autorregularse, resulta arrojar un mayor acatamiento de los estándares normativos¹⁵⁷⁶ y una recaudación aumentada de los recursos internos.

Además, hemos averiguado que la financiación del desarrollo puede recaer de manera crucial sobre un sistema tributario justo y coherente, siendo entendido que los países en desarrollo padecen en proporción más que los países desarrollados de la evasión fiscal y de la brecha fiscal en general.¹⁵⁷⁷ Reforzar los sistemas tributarios se volvió una prioridad para el desarrollo dentro del Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de la ONU¹⁵⁷⁸ induciendo a que los países en vía de desarrollo deban movilizar y alojar recursos como inversiones.¹⁵⁷⁹

Para los países en desarrollo la cuestión es doblemente más seria. De una parte, deben contar como soporte de la inversión social sus propios recursos domésticos,¹⁵⁸⁰ y además, tener en

¹⁵⁷⁴ UE, Directiva 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

¹⁵⁷⁵ En efecto se quejaban las agencias tributarias nacionales de no disponer de informaciones suficientes sobre los ingresos procedentes de actividades realizadas con la intermediación de estas plataformas.

LE FISCOLOGUE, n° 1696, abril de 2021, 14

Las directrices europeas también indican que resulta necesario que las jurisdicciones tomen las medidas adecuadas para fortalecer la cooperación administrativa, que es clave para lograr la adecuada recaudación y remisión del impuesto en el extranjero, en el caso de venta de servicios digitales por proveedores no residentes.

VAZQUEZ J.M., “Indirect Taxation of Digital Services After BEPS: A Multilateral Instrument to Achieve Harmonization and Effective Enforcement” *in* Int’l Tax J. 19, 43(5), 2017, 24

¹⁵⁷⁶ TRIGÁS RODRÍGUEZ J. J., *op.cit.*, 92

¹⁵⁷⁷ Véase *supra* Capítulo III, Título 3.4.

¹⁵⁷⁸ Véase *supra* Introducción, Planteamiento.

¹⁵⁷⁹ ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 122

¹⁵⁸⁰ Es evidente que los ingresos públicos varían considerablemente según el nivel de desarrollo. Por ejemplo, en 2000, los gobiernos de los países en desarrollo podían contar en promedio con 60 veces más ingresos per cápita que los gobiernos de los países desarrollados. Sin embargo, esta diferencia en la recaudación total de ingresos puede ocultar fuertes diferencias en la estructura de la recaudación de ingresos tanto a nivel de país como a nivel de desarrollo.

GODIN M., HINDRIKS J., *op.cit.*, 2015, 3

cuenta que la ayuda exterior al desarrollo viene agotándose por la situación mundial.¹⁵⁸¹ En este contexto, la tributación es una respuesta fundamental, constituyéndose como instrumento para poner fin a la dependencia de los países a la ayuda exterior, mediante la recaudación de recursos internos para el desarrollo.¹⁵⁸² Como verdad de Perogrullo se puede referir que los países en desarrollo necesitan ingresos fiscales, tanto o más,¹⁵⁸³ que los países desarrollados.¹⁵⁸⁴

Siendo dicho, una de las grandes barreras que tienen los países para lograr el financiamiento de la Agenda 2030 de la ONU está relacionada con los impactos generados por los flujos financieros ilícitos, en especial para los países en desarrollo.¹⁵⁸⁵

Sobre ese plano, podemos concluir con el Banco Mundial que mejorar la administración tributaria y cerrar las brechas legales podría marcar una diferencia significativa en los países de bajos ingresos, donde los ingresos tributarios representan sólo entre el 10% y el 14% del

¹⁵⁸¹ El coronavirus ha afectado profundamente a las sociedades y economías de Europa y del mundo. El reto de la salud pública se ha convertido en la crisis económica más drástica de la historia de la UE, con profundas repercusiones sociales y crecientes desigualdades.

EC, *op.cit.*, 2021, 1

¹⁵⁸² LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., “From Monterrey to Doha: Taxation and Financing for Development” in *Development Policy Review*, 2010, 28 (2), 155

¹⁵⁸³ Según el Banco Mundial, un mínimo de 15% del PIB es necesario para financiar los servicios básicos, pero en casi 30 de los 75 países más pobres los ingresos impositivos se encuentran bajo este umbral de 15%.

NICOLI M., “Sustainable development goals and taxation” in ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 41

Véase también *infra* Anexo 2.

¹⁵⁸⁴ AVI-YONAH, R. S., “Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries” in LAW QUAD. NOTES, Summer 2001, 60-65

¹⁵⁸⁵ “De entre los problemas que el nuevo entorno comporta para los países en desarrollo, nos referiremos aquí a cuatro aspectos muy centrales:

- i) el que deriva de la presencia de empresas (o personas) que operan en más de una jurisdicción fiscal
- ii) el efecto que tiene la movilidad de los factores en términos de competencia fiscal a la baja entre países;
- iii) el problema de elusión fiscal que se deriva de las prácticas de la, así llamada, optimización fiscal de las empresas multinacionales; y
- iv) las implicaciones derivadas de la presencia de paraísos fiscales tanto sobre la fuga de capitales como sobre la evasión fiscal aparejada.”

ALONSO J. A., *op.cit.*, 22

PIB, un tercio menos que en los países de medianos ingresos países de ingresos y muy por debajo del 20-30 por ciento del PIB alcanzado en los países de ingresos altos.¹⁵⁸⁶

1.4. Cuarto capítulo

En efecto, en el cuarto capítulo, hemos visto que la evasión fiscal internacional era básicamente facilitada y aumentada por la digitalización creciente de la economía.

La economía digital se está expandiendo a un ritmo tremendo mientras se digitaliza toda la economía. La escala y el ritmo de la digitalización, junto con la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales,¹⁵⁸⁷ está presionando a las administraciones fiscales para que garanticen una fiscalidad justa,¹⁵⁸⁸ además de sostenible.

Así pues, el desarrollo de nuevas tecnologías ha aumentado la posibilidad de elusión fiscal.¹⁵⁸⁹ Por otra parte, la ausencia de flujo físico y la desconexión entre la materialidad y las operaciones comerciales hacen difícil la detección de fraude,¹⁵⁹⁰ mientras que la globalización hace extraordinariamente complejo rastrear y documentar las ganancias imponibles.¹⁵⁹¹ Las características más comunes de la economía digital son pues la desmaterialización y la inmaterialidad de la cadena de valor.¹⁵⁹² La OCDE identifica pues la globalización y la digitalización como los principales facilitadores de la evasión masiva del impuesto de sociedades.¹⁵⁹³ Añadimos también una tercera característica de la digitalización que es la opacidad.

¹⁵⁸⁶ THE WORLD BANK GROUP, *op.cit.*, 9

¹⁵⁸⁷ Ilustrados por los asuntos, entre otros, LuxLeaks, Panamá Leaks y Paradise Papers.

¹⁵⁸⁸ Recordamos que la planificación fiscal internacional agresiva explota las lagunas que permiten a las personas y empresas cambiar de residencia sin moverse realmente. La reubicación ficticia o meramente jurídica es el denominador común que convierte diversas prácticas.

PALAN R., *op.cit.*, 164

¹⁵⁸⁹ PENG W., *op.cit.*, 351

¹⁵⁹⁰ CAUSSADE T., *op.cit.*, 70

¹⁵⁹¹ DILLON S., *op.cit.*, 299

¹⁵⁹² AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R., *op.cit.*, 14

¹⁵⁹³ DILLON S., *op.cit.*, 307

Además, hemos también querido ver en qué medidas los fuentes de derecho supranacional pueden perjudicar la efectividad de la aplicación de las normas antievasión.¹⁵⁹⁴ Hemos entonces considerado el caso de la Unión Europea. Con ese ejemplo, podemos fijarnos que la integración o la federalización fiscal no tienen solamente efectos positivos sobre la lucha contra la evasión fiscal,¹⁵⁹⁵ como lo expusimos.¹⁵⁹⁶

Como otro ejemplo de normas supranacionales con el potencial de debilitar un mecanismo antievasión podemos citar dos cuestiones prejudiciales del 28 de junio de 2021¹⁵⁹⁷ en lo cual se pregunta si la obligación de declarar algunas planificaciones fiscales ante la agencia tributaria, prevista en Derecho comunitario,¹⁵⁹⁸ podía lesionar el derecho a un proceso equitativo y el derecho a la correspondencia y a la vida privada en la medida que rompe el secreto profesional de los abogados.¹⁵⁹⁹

Sobre el plano jurídico, parece que la jurisprudencia debe aún desarrollarse apuntando alcanzar más claridad y previsibilidad.

1.5. Quinto capítulo

Luego, hemos rendido cuenta de las soluciones para acabar con la evasión fiscal digital. Básicamente podemos reunir las soluciones en dos grupos. El primero sería compuesto por las modificaciones marginales del sistema de la fiscalidad actual, mientras el segundo sería un

¹⁵⁹⁴ Es también el caso en materia de intercambio de información. Uno de esos desafíos es el respeto de los derechos fundamentales. La Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos es clara al respecto: los datos de la empresa, aunque de naturaleza financiera o bancaria, podrán estar cubiertas por el derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 8 de la Convención para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Véase CEDH, 3e sect., 22 décembre 2015, G.S.B. c. Suisse, req. no 28601/11, §§ 50-51; CEDH, 3e sect., 7 juillet 2015, M.N. e.a. c. Saint-Marin, req. no 28005/12, § 51; CEDH, gr. ch., 4 mai 2000, Rotaru c. Roumanie, req. n° 28341/95, § 43.

¹⁵⁹⁵ Por ejemplo, lo que se percibe como elusión fiscal por un Estado miembro puede ser percibido como tal por otro.

LUJA R., “Can tax sovereignty and the internal market co-exist without emptying the public treasury” *in* Maastricht Journal of European and Comparative Law, 22(3), 2015, 328

¹⁵⁹⁶ Véase *supra* Capítulo IV, Título I, 3.2.

¹⁵⁹⁷ CONSEIL D’ETAT, 8ème - 3ème chambres réunies, 25 juin 2021, 448486

¹⁵⁹⁸ UE, Directiva 2011/16/UE, *op.cit.*

¹⁵⁹⁹ “Journal Officiel de l’UE” *in* Le Fiscologue n° 1716, 1 de octubre de 2021, 15

cambio de paradigma en las reglas. Así pues, en el primer grupo, tenemos la redefinición de la noción del establecimiento permanente y la creación de un umbral mínimo de tasación para las empresas multinacionales, mientras en el segundo, encontramos el impuesto sobre servicios digitales.

La noción de establecimiento permanente es de hecho la que encuentra dificultades más serias frente a la economía digital.¹⁶⁰⁰ Es inadaptada a la economía actual porque los actores del comercio electrónico, por ejemplo los GAFAM, usan excepciones a su definición y cualificación de manera artificial para eludir la imposición en el Estado fuente.

Así, no es cierto que los cambios en la definición del establecimiento permanente van a generar aumentada renta fiscal, como resultado de una mejor vinculación entre la base imponible y la localización de la actividad generativa de renta. Más bien se piensa que una definición alargada va a aumentar la carga de cumplimiento y los costos de administración para los contribuyentes. Además, aumentar el alcance de las reglas puede llegar a una aumentada interpretación para las agencias tributarias y resultar en una inseguridad de los contribuyentes.¹⁶⁰¹

De manera más precisa, se ilustra la problemática con el negocio de la recopilación de datos que, por las empresas multinacionales, representa una parte consecuente de la economía (digital).¹⁶⁰² El problema fundamental aquí es que los datos recolectados por los gigantes del sector numérico no son considerados por el momento como una nueva forma de flujo financiero imponible.¹⁶⁰³ En la práctica, es difícil determinar el valor atribuible a esos datos. La

¹⁶⁰⁰ Véase *supra* Capítulo IV, Título II, 2.3.

¹⁶⁰¹ BELLEMARE J., *op.cit.*, 745

Sobre todo, teniendo en cuenta que la interpretación de los tratados queda competencia soberana de los Estados.

ROCCATAGLIATA F., “A long and complicated chess match. The role of the European commission in the OECD/G20’s current. Debate on the taxation of the digital economy” in ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021, 65

¹⁶⁰² “The value of data economy in the EU will increase to EUR 739 billion by 2020, representing 4% of the EU’s GDP. Data collection is doubling every year and data analytics and technology are flourishing, with narrow artificial intelligence being used more and more and broad AI to arrive in the near future.”

EP, *op.cit.*, 2019, 27

¹⁶⁰³ MARPILLAT C., *op.cit.*, 31

caracterización en derecho fiscal internacional de esos datos y procedimientos es un problema suplementario y subyacente.¹⁶⁰⁴ Eso significa que, con la economía digital y en particular el negocio de la recopilación de datos, los actores no necesitan evadir impuestos en el sentido subjetivo, sino que el vacío jurídico les permite evadir objetivamente escapando a las normas antielusivas.¹⁶⁰⁵

Para responder a los desafíos que subyacen a la fiscalidad internacional en la economía digital, se piensa que, siendo entendido que las actividades empresariales no requieren presencia física,¹⁶⁰⁶ se necesita entonces recalificar la teoría aquí desglosada del establecimiento permanente para impedir la no tributación; otras dos soluciones propuestas fueron la asignación global de los beneficios a diferentes jurisdicciones basada sobre la localización de la renta, o la tasación en el país fuente de las actividades de negocio para negocios que exceden un cierto umbral de ventas en una jurisdicción.¹⁶⁰⁷

Además de opciones más específicas,¹⁶⁰⁸ se propuso un impuesto mínimo sobre el Impuesto sobre las sociedades. Esta propuesta fue recientemente apoyada por el G7:

We strongly support the efforts underway through the G20/OECD Inclusive Framework to address the tax challenges arising from globalisation and the digitalisation of the economy and to adopt a global minimum tax. We commit to reaching an equitable solution on the allocation of taxing rights, with market countries awarded taxing rights on at least 20% of profit exceeding a 10% margin for the largest and most profitable multinational enterprises. We will provide for appropriate coordination between the application of the new international tax rules and the removal of all Digital Services Taxes, and other relevant similar measures, on all companies. We also commit to a global minimum tax of at least 15% on a country by country basis. We agree on

¹⁶⁰⁴ Véase *supra* Capítulo V, Título I, 2.5.

¹⁶⁰⁵ Los datos recogidos por los actores digitales cuando los usuarios se sirven de los sitios web, aplicaciones, teléfonos inteligentes, no se gravan hoy en día en lugar de su creación. Sin embargo, son monetizados por las y permiten obtener grandes beneficios. Gracias a ellas, las plataformas mejoran su propio rendimiento al estudiar el comportamiento de sus usuarios, ofrecen productos o servicios a los consumidores adaptados a sus necesidades o hacen publicidad específica adaptada a cada usuario de la plataforma. Así pues, podemos considerar que se trata de un trabajo gratuito por parte de los usuarios de los servicios.

COLLIN P., COLIN N., *op.cit.*, 2

¹⁶⁰⁶ BELLEMARE J., *op.cit.*, 745-746

¹⁶⁰⁷ BELLEMARE J., *op.cit.*, 729

¹⁶⁰⁸ “A corporate income tax top-up to be applied to all companies conducting certain digital activities in the EU; A tax on revenues created by certain digital activities conducted in the EU; A tax on digital transactions conducted business-to-business in the EU.”

CFE, *op.cit.*, 2021, 2

*the importance of progressing agreement in parallel on both Pillars and look forward to reaching an agreement at the July meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.*¹⁶⁰⁹

A nuestro juicio, una base mínima al Impuesto de sociedades parece ser la solución más eficaz y fácil de implementar para solucionar la problemática desarrollada en este capítulo.¹⁶¹⁰

Ahora bien, resulta bastante claro que no se puede discutir ningún tema significativo en impuestos internacionales sin plantear la cuestión de la soberanía.¹⁶¹¹ De modo general, se puede decir que el futuro de la cuestión de la tributación internacional será más bien político que técnico.¹⁶¹²

Pensemos entonces que la supranacionalidad en materia tributaria, tal como en el caso de la UE, no será requerida si la cooperación entre Estados sigue desarrollándose.¹⁶¹³

Si no es el caso, se puede hacer la apuesta a la desagregación continua de la soberanía¹⁶¹⁴ que obligará a los Estados a tomar en cuenta sus intereses comunes a efectos de lograr una mayor recaudación frente a actores privados que gozan de las ventajas que les otorga este estado de hecho, hasta concurrir con y amenazar al Estado en sus prerrogativas reales.

NEFF concluye en una incompatibilidad estructural al cerrar la brecha entre la soberanía nacional, por un lado y el liberalismo junto a la internacionalización del capital, por otro lado,

¹⁶⁰⁹ G7, *op.cit.*, 16

¹⁶¹⁰ Véase *supra* Capítulo V Título I, 3.

¹⁶¹¹ RING D.M., “What's at stake in the sovereignty debate: International tax and the nation-state” in *Virginia Journal of International Law*, 49(1), 2008, 156

¹⁶¹² RING D. M., *ibid.*, 232

¹⁶¹³ El objetivo principal del ITD (International Tax Dialogue) será fomentar el diálogo entre los gobiernos y las organizaciones internacionales, fomentando el intercambio de buenas prácticas y la búsqueda de objetivos comunes para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales.

IMF, OECD, WORLD BANK, *op.cit.*, 2.12

¹⁶¹⁴ SLAUGHTER imagina un orden mundial que está ería un mundo de instituciones estatales desagregadas que interactúan entre sí junto con Estados unitarios y organizaciones estatales unitarias. El próximo paso podría ser desagregar la soberanía misma.

SLAUGHTER A-M., *Disaggregated Sovereignty: Towards the Public Accountability of Global Government Networks*, Cambridge University Press, marzo de 2014, 35

ya que las soluciones a esta incompatibilidad generaban las condiciones bajo las cuales la soberanía se comercializó.¹⁶¹⁵

Según ANDRÉS AUCEJO: “The last trends on International Economy and Law highlight the relevance of the tax policies in order to achieve a new social and economic global order.”¹⁶¹⁶

Se puede pensar que el desarrollo del derecho convencional internacional en materia tributaria conlleva a tener un consenso positivo para solucionar la problemática de la evasión de impuestos internacional facilitada por la economía digital. La cuestión que genera este sistema es si se requiere cooperación entre Estados soberanos o más bien una organización internacional que implemente y organice la justicia fiscal. Ahora bien, pensamos que una repartición de impuestos a nivel transaccional puede fallar si no está coordinada por un órgano supranacional que capture la soberanía tributaria necesaria a los Estados y que permita también arbitrar los posibles litigios.¹⁶¹⁷

Del mismo modo, la introducción de impuestos sobre los servicios digitales tiene un potencial notable para orientar un desarrollo hacia un régimen fiscal internacional caracterizado por una división de beneficios regulada y coordinada,¹⁶¹⁸ aunque debería ser primeramente probado en un espacio político semiintegrado, tal como la UE.¹⁶¹⁹

¹⁶¹⁵ PALAN R., *op.cit.*, 165

¹⁶¹⁶ ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 122

¹⁶¹⁷ Nos referimos, al apoyo de esa aserción, al lote del proyecto BICCIS que queda por el momento en letra muerta.

¹⁶¹⁸ RICHTER W. F., *op.cit.*, 20

¹⁶¹⁹ Considera DILLON que varios gobiernos no han decidido de forma seria recaudar impuesto de manera normal debido a la influencia de empresas multinacionales. Para él, las iniciativas globales que pretenden reformar el sistema fiscal e internacional solo son parciales y van a fallar probablemente en su intención de cambiar el estatus quo. De mismo modo, dice que el gobierno estadounidense no ha mostrado inclinación a efectos de impedir la evasión fiscal por parte de sus multinacionales. Según el autor, la Unión Europea cuenta con la capacidad de crear instrumentos jurídicos y líneas argumentativas con miras a luchar y hacer frente a esta problemática, ya que la expansión de la globalización no ha implicado una expansión de los derechos humanos y los beneficios sociales, pues el terreno ha sido capturado por las más grandes y fuertes empresas con el fin de aumentar sus beneficios, lo que corresponde a una correlativa debilidad de la respuesta gubernamental a su comunidad nacional.

DILLON, *op.cit.*, 301-302

2. Averiguación de las hipótesis

En nuestra introducción, habíamos planteado algunas hipótesis que nos han guiado en la investigación llevada a cabo para la escritura de esta tesis. Toca ahora abordarlas brevemente y averiguar si resultaron verdaderas o no.

- *La evasión fiscal está influida por indicadores de rendimientos de sistemas tributarios, y el tipo impositivo efectivo es el determinante más eficaz para aumentar la movilización internacional de recursos domésticos.*

Esta hipótesis ha sido confirmada por las relaciones destacadas en el análisis estadístico. Hemos visto en efecto como indicadores de rendimientos de sistemas tributarios determinan el nivel de evasión fiscal.

Para ilustrarlo, destacamos que la brecha fiscal es más importante en países en desarrollo en comparación con los países desarrollados, dadas que las autoridades tributarias de esos países padecen de poder recaudatorio, al tener instituciones más débiles¹⁶²⁰ y al no tener redes solidas de cooperación tributaria.¹⁶²¹

- *El dispositivo jurídico antievasión fiscal es suficientemente robusto, tanto al nivel interno como internacional para los países desarrollados. Por tanto, la teoría de la evasión fiscal puede tener dificultad en su aplicación, por su vaguedad, falta de previsibilidad y de seguridad jurídica.*

Aunque no hemos podido averiguar de manera exhaustiva esta hipótesis, hemos constatado que, si numerosas son las normas antievasión fiscal, la aplicación suyas no es siempre fácil ni evidente, por problemas de interpretación, de seguridad jurídica y de la dificultad de probar el elemento moral de la evasión fiscal, y que eso podría fragilizar su razón de ser.

¹⁶²⁰ El aumento de la interdependencia económica internacional genera importantes efectos sobre los sistemas fiscales nacionales, particularmente de los países con economías e instituciones más frágiles. En efecto, la mayor movilidad de los factores económicos y con ellos de las bases imponibles, las estructuras más complejas de organización de las transacciones transfronterizas y las diferencias en los marcos normativos e institucionales nacionales, en un entorno de limitada cooperación internacional, afecta a las posibilidades que los países tienen para diseñar un sistema fiscal capaz, eficiente y equitativo.

ALONSO J. A., *op.cit.*, 2015, 22

¹⁶²¹ Y esa medida resulta pretendiendo que se comparta la información sobre los contribuyentes de otras latitudes que realizan operaciones comerciales en su país, pero también sobre las empresas o contribuyentes nacionales que tienen inversiones en otros países.

ZOLT E., *op.cit.*, 117

Además, podríamos añadir que la evasión fiscal digital, en lo a veces que pueda ser no intencional y objetiva, no puede ser contrarrestada por las reglas antievasión basadas en el elemento moral de la evasión fiscal, es decir la intención de eludir el impuesto.

- *El comportamiento abusivo del contribuyente vía los procedimientos de treaty shopping impide la recaudación efectiva de la deuda tributaria donde se hayan generado beneficios. Este comportamiento esta ampliado por la digitalización de la economía y se aprovecha de la inaplicación normativa de los convenios de prevención de la doble imposición, principalmente debida a la obsolescencia del concepto del establecimiento permanente.*

Hemos en efecto confirmado la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente, y la inadaptabilidad de las normas antievasión frente a la digitalización de la economía, a pesar del desarrollo del concepto de establecimiento permanente digital.

Hemos visto en efecto que el *treaty shopping* podía frustrar el principio de territorialidad en cuanto a la imposición de beneficios. Entonces, impulsada por la digitalización de la economía, la planificación fiscal agresiva agrava la evasión fiscal internacional y vuelve obsoleta el principio de territorialidad, base de la fiscalidad internacional.

- *Factores como la buena gobernanza fiscal, la cooperación fiscal internacional y el tax compliance influyen positivamente la movilización internacional de recursos domésticos.*

Sobre esta aserción, no podemos ser más que de acuerdo. Así, mejorar la administración tributaria pasa, como lo hemos visto, por una mejora de la gobernanza y una cooperación internacional creciente.¹⁶²² Para que esto sea posible, debe alcanzarse no solo a partir de una administración fiscal eficaz¹⁶²³ y coherente¹⁶²⁴ sino que, además, mediante la recaudación efectiva de las sumas debidas. Además, las medidas fiscales y la cooperación deberían centrarse en recaudar más ingresos públicos y luchar contra la evasión y el fraude fiscales.¹⁶²⁵

¹⁶²² Vista la internacionalización creciente de la tributación.

¹⁶²³ OECD, *op.cit.*, 2021, 7

¹⁶²⁴ La sostenibilidad de las políticas fiscales procede de una administración fiscal y fiscal equitativa y eficaz.

ONU, Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo: Monterrey (México), A/CONF.198/3, 18 - 22 de marzo de 2002, 15.

¹⁶²⁵ Podemos a esto efecto citar la entonces Directora Gerente del FMI y actual Presidenta del Banco Central Europeo: "Funding the SDGs is an economical and ethical imperative with major implications for taxation. Countries themselves need to raise more revenue in an equitable way. And the entire international community needs to eradicate tax evasion and tax avoidance."

ANDRÉS AUCEJO E., *op.cit.*, 2018, 41

3. Aportación de la tesis

Siendo entendido que la economía mundial plantea problemas fiscales internacionales, como la doble tributación, la discriminación fiscal, la evasión y el fraude fiscales internacionales,¹⁶²⁶ en nuestro estudio hemos hablado en concreto del problema de la evasión de impuestos en su dimensión internacional, aportando una definición exhaustiva del concepto, así como de las normas viniendo en contra.

Hemos también podido mostrar que la parte de la evasión fiscal internacional dentro de los ingresos impositivos de los países, al contrario de un opinión popular, no era tan importante como estos últimos en los recursos domésticos.¹⁶²⁷

En este sentido, los buenos resultados de los indicadores positivos del sistema tributario ponen de relieve estadísticamente una reducción de la evasión fiscal internacional.¹⁶²⁸

Hemos ilustrado el problema de la evasión fiscal digital¹⁶²⁹ por el ejemplo del negocio de datos, afectado por la dificultad de valoración y de caracterización de ellos como activos o bienes inmateriales. Esta tema merece ser desarrollado más profundamente, sobre todo en lo que cuestiona las consecuencias fiscales de los nuevos bienes inmateriales que nacen y continuarán a nacer por la revolución numérica.

¹⁶²⁶ AIS S., *op.cit.*,174

¹⁶²⁷ Transversalmente también vimos que, en materia de fiscalidad internacional, no se puede hablar de todas las jurisdicciones igualmente, sino que se trata de países desarrollados y en desarrollo, países de la OCDE y países que no lo son. La erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios reviste una especial importancia para los países en desarrollo, al depender en mayor medida del que los países desarrollados, principalmente del Impuesto de sociedades que proviene de empresas multinacionales.

ŽIVKOVIĆ L. O., The Conference of The Parties: A Future For a More Profound Multilateralism In Tax Matters?, Zbornik radova Pravnog fakulteta Novi Sad January 2020

¹⁶²⁸ Sobre todo, si los recursos movilizados son asignados para la formación del personal de la administración tributaria que se centre en la cooperación transfronteriza en materia de fraude y elusión fiscales, y a introducir instrumentos contundentes de lucha contra la corrupción.

PE, *op.cit.*, 2013, 23

¹⁶²⁹ Recolectadas en el Estado de consumo, son explotados y vendidos por la sociedad deteniendo los activos ofreciendo los servicios o por una sociedad tercera de tal manera que los Estados fuente de esos datos valorizados no gozan de ningún poder impositivos sobre ellos, siendo entendido que su producción no es remunerada y que no son considerados como verdaderos activos.

Por tanto, en la situación actual, hemos abogado por la reforma de la fiscalidad internacional vía el sistema de imposición mínima global al IS, solución que nos parece más sencilla y que tiene la ventaja de no añadir instrumentos realmente nuevos a lo existente.

Siendo dicho, la simplicidad reduce los costos administrativos para los contribuyentes y la administración, pero también significa más equidad entre los Estados, ya que no todas las administraciones tienen los recursos financieros y humanos suficientes para financiar un buen sistema tributario.¹⁶³⁰

En fin, se puede afirmar que la globalización ejerce una presión evidente sobre los principios fiscales tradicionales,¹⁶³¹ que entonces necesitan ser renovados. Por tanto, no es cierto que la respuesta a la crisis de la soberanía fiscal de los Estados debe ser solucionada por medios supranacionales, visto que muchos países pobres siguen cuestionando las instituciones de la fiscalidad internacional actual,¹⁶³² sino por una cooperación inclusiva aumentada¹⁶³³ y una armonización fiscal permitida por el *Soft Law*.

¹⁶³⁰ FUEST C., PARENTI M., TOUBAL F., *op.cit.*, 12

¹⁶³¹ SADIQ K., *op.cit.*, 142

¹⁶³² TERKPER S., CHOUDHURY H., *op.cit.*, 36

¹⁶³³ Se necesita una cooperación internacional más estrecha para luchar contra la evasión fiscal y los nuevos problemas fiscales como la fiscalidad de la economía digital.

OECD, *op.cit.*, 2021, 32

BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Interna

Argentina

- Ley Penal Tributaria. 13/11/1997. D.O. 19/12/1996

Bélgica

- FOD Justice, Code des droits des successions
- FOD Justitie, Burgerlijk Wetboek, Boek 4
- FOD JUSTITIE, Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- SPF Justice, Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale

Francia

- ASSEMBLÉE NATIONALE, Amendement n° I-11, articles additionnels après l'article 11 de la loi de finances pour 2011, compte rendu intégral de la séance du 23 novembre 2010
- ASSEMBLÉE NATIONALE, Amendement n° II-448 rectifié, Projet de loi de finances pour 2015
- ASSEMBLÉE NATIONALE, Loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 24 de julio de 2019
- ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Contrôle Budgétaire en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure, et M. Jean-François Parigi, président, 12 septembre 2018, n° 1236
- Code général des collectivités territoriales
- Livre des procédures fiscales

España

- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil
- Código Penal Español. 23/11/1995. D.O. 24/11/1995

Estados Unidos

- IRS, Foreign Account Tax Compliance Act, 2010
- IRS, United States Model Income Tax Convention, 2016
- U.S. Code Title 26, Internal Revenue Code

India

- GOVERNMENT OF INDIA (Committee on Taxation of E-Commerce), Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions, 2016

Italia

- Codice Civile
- Decreto legge del 1 luglio 2009, n. 78
- DPR., n.600/1973 del 29 de septiembre de 1973 art. 37-bis (derogado)
- Statuto del contribuente Legge, 27/07/2000 n° 212, G.U. 31/07/2000 “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente” (D.L. 27 luglio 2000, n. 212)

México

- Ley del impuesto empresarial a tasa, Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007

Portugal

- Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, Republicado pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro
- Lei Geral Tributária

Comunitaria

Primaria

- UE, Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, 1990
- UE, Proyecto del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, 29 de octubre de 2004 (no ratificado)
- UE, Tratado de la Unión Europea, 1992
- UE, Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea, 1958

Derivada

- CE, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 2016
- CE, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 2016/0337 (CNS), 2016
- CE, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, {SWD(2021) 580 final}, 22.12.2021
- CE, Propuesta de Directiva sobre determinados aspectos relativos a los contratos de suministro de contenidos digitales, 2015/0287 (COD), 2015
- CE, Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, 2016
- CE, Propuesta de directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 2018, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)
- CEE, Reglamento nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos
- EUROPEAN COMMISSION, Proposal directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)
- UE, “Propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, Documento 52018PC0147

- UE, Directiva 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad
- UE, Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros
- UE, Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido
- UE, Directiva 2009/133/CE de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro
- UE, Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
- UE, Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE
- UE, Directiva 2011/96/ del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
- UE, Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad
- UE, Directiva 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad
- UE, Directiva 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior
- UE, Directiva 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

- UE, Directiva 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, 25 de octubre de 2016
- UE, Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información
- UE, Directiva 77/799/CEE del Consejo relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos, 9 de diciembre de 1977
- UE, Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros
- UE, Directiva de propuesta por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las sociedades de una presencia digital significativa
- UE, Reglamento n°904/2010, de 7 de octubre de 2010, regula la información que ello comunica a su Estado de identificación
- UE, Segunda Directiva 77/91/CEE del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados Miembros a las sociedades, definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de los socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital, 31977L0091
- UE, Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

Internacional

- COMUNIDAD ANDINA, DECISION 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, 4 de mayo de 2004
- CONSEJO DE EUROPA, Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1979

- OCDE, Acuerdo sobre intercambio de informaciones en materia tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 2002
- OCDE, Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, 2016
- OCDE, Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, 1988
- OCDE, Convenio Fiscal Modelo sobre La Renta y sobre el Capital, 2017
- OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, 2010
- ONU, Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo: Monterrey, México, A/CONF.198/3, 18 - 22 de marzo de 2002
- ONU, Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, 1994
- ONU, Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, 1961
- ONU, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011
 UNITED NATIONS, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011
<https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>
- UNITED NATIONS, Rome Declaration on Harmonization, 2003

Jurisprudencia

Nacional

Bélgica

- C.CONST., arrêt n° 85/2016 du 2 juin 2016
(http://www.etaamb.be/fr/document_n2016203143.html)
- C.CONST., arrêt n°114/2020 du 24 septembre 2020
(www.const-court.be/public/f/2020/2020-114f.pdf)
- GWH 1 maart 2018, nr. 24/2018

Colombia

- TRIBUNAL SUPREMO, Sentencia 2861/2016, ECLI: ES:TS:2016:2861, 20th June De 2016

España

- Audiencia Provincial de Guipúzcoa, Sentencia penal de 25 de junio de 2018 n° 142/2018, ES: APSS:2018:624
- TS, sentencia de 7 de abril de 2011, Rec 4939/2007, ES:TS:2011:2598
- TS, sentencia de 7 de junio de 2012, Rec 2660/2009

Estados Unidos

- U.S. SUPREME COURT, Cheek v. United States, 498 U.S. 192, 1991
- U.S. SUPREME COURT, South Dakota v. Wayfair Inc, 2018

Francia

- CAA DE VERSAILLES, 1ère chambre, 22/05/2014, 12VE01928
- CONSEIL D'ETAT, plén., 25 octobre 2017, n° 396954, Verdannet
- CONSEIL D'ETAT, 8ème - 3ème chambres réunies, 25 juin 2021, 448486

Italia

- CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, 7 de Mayo de 2002, n°. 3367 and 3368; 25 de Mayo de 2002 May 2002, n° 7682; 6 de Diciembre de 2002, n° 17373

Sudáfrica

- REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, TAX COURT Held at Johannesburg, caso n° 13276 AB LLC y RD Holdings LLC v Commissioner of the South African Revenue Services

Comunitaria

- CRUZ VILAÇA M. J. L., Conclusiones presentadas el 27 de enero de 1988 en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86 (Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise), ECLI:EU:C:1988:36
- KOKOTT J., Conclusiones del abogado general el 1 de marzo de 2018 en el asunto C-115/16, ECLI:EU:C:2018:143
- POIARES MADURO M., Conclusiones del Abogado General del 7 de abril de 2005 en el asunto C-255/02 Halifax y otros
- TJUE, sentencia del 5 de febrero de 1963 en el asunto 26/62 Van Gend en Loos, ECLI:EU:C:1963:1
- TJUE, sentencia del 15 de julio de 1964 en el asunto Flaminico Costa contra E.N.E.L, 109, ECLI:EU:C:1964:66
- TJUE, sentencia de 12 de julio de 1988 en los asuntos acumulados 138/86 y 139/86 Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise
- TJUE, sentencia del 4 de octubre de 1991 en el asunto C-246/89 Comisión/Reino Unido
- TJUE, sentencia del 14 de febrero de 1995 en el asunto C 279/93 Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31
- TJUE, sentencia de 16 julio de 1998 en el asunto C-264/96 ICI y Kenneth Hall Colmer Her Majesty's Inspector of Taxes, ECLI:EU:C:1998:370
- TJUE, sentencia de 9 de marzo de 1999 en el asunto C-212/97 Centros Ltd contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126
- TJUE, sentencia de 26 de septiembre de 2000 en el asunto C-478/98 Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica
- TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt, ECLI:EU:C:2002:749
- TJUE, sentencia de 11 de marzo de 2004 en el asunto C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138
- TJUE, sentencia de 29 de abril de 2004 en los asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02 Gemeente Leusden y Holin Groep BV contra Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2004:263
- TJUE, sentencia de 21 de febrero de 2006 en el asunto C-255/02 Halifax plc y otros contra Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121

- TJUE, sentencia del 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03 Portugal/Comisión, ECLI:EU:C:2006:511
- TJUE, sentencia del 12 de septiembre de 2006 en el asunto C-196/04 Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544
- TJUE, sentencia de 13 de marzo de 2007 en el asunto C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2007:161
- TJUE, sentencia de 22 de diciembre de 2010 en el asunto C-277/09 The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contra RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810
- TJUE, sentencia de 7 de abril de 2011 en el asunto C-20/09 Comisión Europea contra República Portuguesa, ECLI: EU: ECLI:EU:C:2011:214
- TJUE, sentencia del 29 de noviembre de 2011 en el asunto C-371/10 National Grid Indus, ECLI:EU:C:2011:785
- TJUE, sentencia de 5 de julio de 2012 en el asunto C-318/10 Comisión Europea/Reino de España, EU:C:2012:415
- TJUE, sentencia del 31 de enero de 2013 en el asunto C-301/11 Comisión Europea contra Reino de los Países Bajos, ECLI:EU:C:2013:177
- TJUE, sentencia del 25 de abril de 2013 en el asunto C-64/11 Comisión Europea contra Reino de España, ECLI:EU:C:2013:264
- TJUE, sentencia del 18 de julio de 2013 en el asunto C-261/11 Comisión Europea contra Reino de Dinamarca, ECLI:EU:C:2013:480
- TJUE, sentencia del 21 de diciembre de 2016 en el asunto C-503/14 Comisión Europea contra Portugal, ECLI:EU:C:2016:979
- TJUE, sentencia de 8 de marzo de 2017 en el asunto C-14/16 Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177
- TJUE, sentencia del 7 de septiembre de 2017 en el asunto C-6/16 Eqiom SAS y Enka SA contra Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2017:641
- TJUE, sentencia de 19 de octubre de 2017 en el asunto C-101/16 SC Paper Consult SRL ECLI:EU:C:2017:775
- TJUE, sentencia de 22 de noviembre de 2017 en el asunto C-251/16 Edward Cussens y otros contra T. G. Brosman, ECLI:EU:C:2017:881

- TJUE, sentencia del 17 de mayo 2017 en el asunto n° C-68/15 X contra Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379
- TJUE, sentencia del 26 de febrero de 2019 en el asunto Skatteministeriet contra T Danmark y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135
- TJUE, sentencia del 24 de septiembre de 2019 en el asunto T-755/15 y T-759/15 Fiat Chrysler finance Europa contra Comisión, ECLI:EU:T:2019:670

Internacional

- CEDH, gr. ch., 4 mai 2000, Rotaru c. Roumanie, req. n° 28341/95
- PERMANENT HOF VAN JUSTITIE, 7 de septiembre de 1927, Lotus, P.C.I.J. Publ. 1927, Series A, vol. 2, arrest n° 9
- CEDH, Arrêt de Grande Chambre Ferrazzini c. Italie 12.07.01, 12 juillet 2001
- CEDH, 3e sect., 7 juillet 2015, M.N. e.a. c. Saint-Marin, req. n° 28005/12
- CEDH, 3e sect., 22 décembre 2015, G.S.B. c. Suisse, req. n° 28601/11

Doctrina

Artículos

Español

- ANDRÉS AUCEJO E., “La cláusula de intercambio de información tributaria según el Convenio bilateral Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta” *in* Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 27, nº 15-16, 2011
- ANDRÉS AUCEJO E., “Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable” *in* Crónica Tributaria, nº 114, 2013
- ARAYA MAGGI C. A., “Iniciativas internacionales de monitoreo sobre paraísos fiscales” *in* Revista Chilena de Derecho vol. 29, 2002
- BOSCH N., ESPASA M., “Las políticas sociales a nivel local en la Unión Europea (UE-15). Financiación y lecciones para España” *in* Gaceta sindical, 2010
- CHECA GONZÁLEZ C., “Futuras reglas de localización y regímenes especiales aplicables en el IVA a los servicios y a las ventas intracomunitarias de bienes” *in* Nueva Fiscalidad, nº 3, 2017
- CHECA GONZÁLEZ C., “Globalización Económica y Principios Tributarios. Economic Globalization And Tax Principles” *in* Revista Mexicana de Derecho Constitucional Núm. 22, enero-junio 2010
- CHECA GONZÁLEZ C., “La justicia tributaria. Crisis de la ley y degeneración del derecho tributario en España” *in* REVISTA MEXICANA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. MEXICAN REVIEW OF PUBLIC FINANCE AND TAX LAW, Universidad de Guanajuato, México, núm. 1, 2014
- CHECA GONZÁLEZ C., “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional” *in* Anuario de la Facultad de Derecho Universidad de Extremadura (AFDUE), 5, 1987
- DOAZ M., RABUFFETTI N., ZITTO C., “Beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición: delimitación del alcance del término” *in* Revista de derecho de la Universidad de Montevideo, Número 31, 2017
- DOMINGUES J. M., CHECA GONZÁLEZ C., “Concepto de tributo. Una perspectiva comparada Brasil- España” *in* Revista Derecho GV, Sao Paulo, 9 (2), 2013

- FAÚNDEZ UGALDE A., “El problema del concepto existente de establecimiento permanente contenido en los convenios internacionales de doble imposición que enfrentan los nuevos retos fiscales en la economía digital” *in* Revista Chilena de Derecho y Tecnología, vol. 7 n° 1, 2018
- GARCÍA-OVÍES SARANDESES I., “El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo” *in* MERINO JARA I, LUCAS DURÁN M., Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria, Bosch, 2015
- GARCÍA PRATS F. A., “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria” *in* Crónica Tributaria n° 101, Universitat de València, 2001 (https://www.researchgate.net/profile/Francisco-Prats/publication/238660761_LA_ASISTENCIA_MUTUA_EN_MATERIA_DE_RECAUDACION_TRIBUTARIA/links/560a52e008ae4d86bb137353/LA-ASISTENCIA-MUTUA-EN-MATERIA-DE-RECAUDACION-TRIBUTARIA.pdf)
- GARCÍA-PRATS F. A., “El uso indebido de los convenios fiscales” *in* Revista de derecho foro: derecho tributario internacional (3), 2004
- IPPOLITO M. “La cooperación internacional de las Administraciones Tributarias: Las recientes novedades sobre la transparencia fiscal y la experiencia italiana” *in* Revista Española de Relaciones Internacionales, ISSN-e 1989-6565, n° 7, 2015
- JIMÉNEZ A. M., CALDERÓN J. M., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPRS”)” *in* Quincena fiscal, n° 1-2, 2014
- LASARTE LÓPEZ ROCÍO, “Nuevas bases para la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea: un impulso al intercambio internacional de información” *in* Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude (Francisco Adame Martínez Director), Thomson Reuters, 2012
- LÓPEZ ARZOLA A. N., “Un Nuevo Paradigma Para la Gestión Judicial en Puerto Rico: Gobernanza, Transparencia y Rendición de Cuentas” *in* Revista Jurídica UPR vol. 85, 2016
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal” *in* Cuadernos de derecho transnacional, vol. 8 n° 2, 2016

- MAGRANER MORENO F. J., “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro” *in* Crónica Tributaria (137), 2010
- OLIVARES B.D., “Transparencia y aplicaciones informáticas en la administración tributaria” *in* Crónica Tributaria n° 174/2020, febrero de 2020
- OWENS M., LENNARD E. ANDRÉS AUCEJO E., “La financiación del desarrollo sostenible: tributación y objetivos de desarrollo sostenible” *in* Education And Law Review n° 21, octubre 2019- marzo 2020
- PAREJA GARCIA B., “El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos mundiales” *in* Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, n°12, 2018
- REZZOAGLI L., CHIAPELO G., “La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina” *in* Revista Via Iuris, n°23
- ROZAS J-A., “Compliance: perspectiva plural y fiscal: fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario” *in* Forum Fiscal n° 266, julio de 2020
- SANZ GOMEZ R., “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)” *in* Economía Revista en Cultura de la legalidad, n°13, octubre 2017-marzo 2018
- SOUR L., GUTIÉRREZ ANDRADE M., “Los incentivos extrínsecos y el cumplimiento fiscal” *in* El Trimestre Económico, 78(312), 2011
- URDANETA A., DELGADO R., YANEZ M., QUIJIE B., CEDEÑO W., “El cumplimiento tributario y su impacto en el entorno macroeconómico de la competitividad empresarial en Ecuador” *in* Revista Espacios vol. 41 (40) art.11, 2020
- VACA BOHORQUEZ A.C., “Establecimiento Permanente Virtual: Un enfoque de la tributación de las transacciones de comercio electrónico” *in* Revista de Derecho Fiscal n° 8, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2016
- VILLAGRA CAYAMANA R. A., “Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países: Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decision 40 a los 33 años de su aprobación” *in* Derecho & Sociedad, (24), 2005, 116-136

Francés

- “Journal Officiel de l’UE” *in* Le Fiscalogues n° 1716, 1 de octubre de 2021
- “La déclaration à l’impôt des sociétés pour l’exercice d’imposition 2021” *in* Le Fiscalogues n° 1711, 27 de agosto de 2021

- “Obligation de déclarer les planifications fiscales : l’échelle des amendes” *in* Le Fiscologue n° 1716, 1 de octobre de 2021
- AFSCHRIFT T., CASSAER E., “L’application des règles européennes tendant à éviter la double taxation des dividendes” *in* Journal de droit européen, n°206/2, 2014
- ANCIAUX A., FARCHY J., MÉADEL C., “Granting property rights to personal data: An economic dead-end” *in* Revue d’économie industrielle, 158, 2017
- AUGAGNEUR L-M., “Vers des nouveaux paradigmes du droit dans l’économie numérique” *in* Dalloz, julio-septiembre de 2015
- AUTENNE A., DE WOLF M., “La mobilité transfrontalière des sociétés en droit européen : le cas particulier du transfert de siège social, regards croisés de droit des sociétés et de droit fiscal” *in* C.D.E, 2007/5-6, 2008
- BARILARI A., “La question de l’autonomie fiscale” *in* RFFP, n° 80, 2002
- BARILARI A., “La fraude fiscale : les mots et les chiffres” *in* Gestion & Finances Publiques, n° 3, 2018
- BOULANGER E., “La fiscalité de l’économie numérique, imposition et facturation” *in* Gazette du Palais, julio-agosto de 2003
- BROKELIND C., “L’évasion fiscale en droit fiscal suédois” *in* European and International Journal of Tax Law, vol. 2018, n° 4, 23 enero de 2019
- BUISSON J., “Impôt et souveraineté” *in* Archives de Philosophie du Droit 46, 2002
- CHRÉTIEN M., “Contribution à l’étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement de questions d’impôts entre les divers Etats” *in* R.C.A.D.I., vol. 86, 1954
- CLAVÉ F., “La croissance en zone euro et les limites de l’articulation de l’économie et du politique dans l’approche fonctionnaliste de l’intégration européenne” *in* Revue internationale des économistes de langue française, vol. 2, no 2, 2017, 188
- COPPENS P-F., “Il faut bien comprendre, cher monsieur !” *in* La semaine fiscale n° 249, 2016
- COPPENS, P., “Le dangereux mariage de la moralité et du droit en fiscalité” *in* Sem. Fisc., 2018/29
- CORNU L., “L’abus de droit en droit fiscal suisse : la théorie de l’évasion fiscale” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal n° 2018/4, Bruylant, 2018

- DE METS P., “Le recouvrement fiscal international : Une exception aux limites territoriales du pouvoir d’exécution” *in* Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2010/4, Larcier
- DEBLOCK C., RIOUX M., “Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale” *in* Institut d’Etudes internationales de Montréal, marzo de 2008
- DEBLOCK C., RIOUX M., “L’impossible coopération fiscale internationale” *in* Ethique publique vol. 10 n° 1, 2008
- DEFFAINS B., LEHMANN E., “Réflexions autour de l’analyse économique de l’évasion fiscale” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal n° 2017/4, 2017
- DELFOSSE G., “L’Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l’utilisateur” *in* R.G.F.C.P., Kluwer, 2017, p.30
- DIBOUT P., “Territorialité fiscale et compétitivité européenne” *in* Revue de droit n°42, 2005
- DICKINSON B., “Flux financiers illicites et développement” *in* Revue d’économie du développement 2014/2, vol. 22, 2014, 126
- DOS SANTOS A.C., “Aides d’état, code de conduite et concurrence fiscale dans l’Union européenne : Les centres d’affaires comme cibles” *in* Revue internationale de droit économique, 2004/1 t. XVIII, 1
- FALQUE-PIERROTIN I., “A qui appartiennent nos données personnelles ? ” *in* CNRS, 26 novembre de 2014
- GOBALRAJA N., BENASSY-QUERE A., “L’harmonisation fiscale en Europe” *in* Revue d’économie financières, n°89, 2007
- HAVAGNEUX C., “Pour en finir avec les paradis fiscaux et l’opacité fiscale” *in* Constructif 2018/3 n° 51, 2018
- HERBAIN C. A., “La coopération horizontale” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 2018/1, Bruylant, 2018
- JACQUEMIN H., “Le big data à l’épreuve des pratiques du marché et de la protection du consommateur” *in* Revue du Droit des Technologies de l’information n° 70, 2018
- JESTIN K., “L’extraterritorialité du droit fiscal américain” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant, n° 2021/2, 2021
- JUILLARD P., “Les Nationalisations françaises, Chronique de Droit Economique” *in* An. Fr. dr. int., 1982

- KALONJI M., “La clause de limitation des avantages du Plan BEPS de l’OCDE et sa perspective en droits suisse et belge” *in* R.E.I.D.F., 2019/2
- KELSEN H., “Théorie générale du droit international public : Problèmes choisis” *in* R.C.A.D.I., t.42, 1932/IV, 1932
- LACHAPPELLE A., “Services numériques & TVA ? : Etat des lieux” *in* Revue du Droit des Technologies de l’Information n° 58, 2015
- LAMBERT T., “Vers un renouveau de la coopération fiscale internationale ?” *in* Revue européenne et Internationale de droit fiscal, n° 2015/1, Bruylant, 2015
- LAMENSCH M., TRAVERSA E., “Plateformes numériques : développements récents en matière de fiscalité” *in* Revue internationale de droit économique, 2019
- LE FISCOLOGUE, n° 1696, avril de 2021
- LEROY M., “L’évasion fiscale, une transgression de quelles normes ?” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal n° 2016/4, 2016
- LIGER-BELAIR P., “Le “citoyen du monde” et l’évasion fiscale” *in* Politique et Sociétés, 39(1), 2020
- MAITROT DE LA MOTTE A., “Souveraineté fiscale et construction communautaire : Recherche sur les impôts directs” *in* L.G.D.J., 2005
- MALHERBE J., BLUMERS W., SILVESTRI A., “L’amnistie fiscal à l’étranger” *in* Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2004/1, 2004
- MALHERBE J., CASIMIR L., “Fiscalité internationale française et mise en œuvre du droit communautaire” *in* Journal des tribunaux, n° 122, Larcier, octobre de 2005
- MALHERBE J., SCHOTTE C., “Commerce électronique : fiscalité directe et indirecte” *in* RPS, 2001
- MONNIER J-M., “Les rapports et regards de la territorialité de l’impôt sur les sociétés avec l’économie” *in* Revue française de finances publiques, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 2019
- OBERSON X., “La fraude fiscale : une notion aux multiples facettes” *in* Revue économique et sociale : bulletin de la Société d’Etudes, 2001
- PERRAUD G., “Une gouvernance fiscale mondiale ?” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant, n° 2021/1, 2021
- PINTEAUX P., “De l’optimisation à l’évasion fiscale internationale (2/2)” *in* Économie et Management n°163, enero de 2017

<https://cdn.reseau-canope.fr/archivage/valid/feuilleter-de-l-optimisation-a-l-evasion-fiscale-internationale--2-2--N-9471-18565.pdf>

- PIROTTE N., “Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ?” *in* R.G.C.F., 4-5, 2018
- RIBES RIBES A., “Les impôts de sortie sur les personnes physiques en droit européen : analyse jurisprudentielle et comparée” *in* Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2018/1, 23 de marzo de 2018
- ROSSIGNOL J-L., “Le juge de l'impôt face aux normes comptables internationales” *in* Association Francophone de Comptabilité | « Comptabilité Contrôle Audit » 2007
- SID AHMED K., “La relance du projet ACCIS par la Commission européenne” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal / European and International Journal of Tax Law, 2017/2, 28 enero de 2017
- STANKIEWICZ, L., “L'activité fiscale des organisations internationales” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2017/3, 2017
- STERDYNIAK H., “L'impôt sur les sociétés peut-il survivre à la mondialisation et à l'intégration européenne?” *in* Revue de l'OFCE 2018/4 n° 158, 2018
- TELLO C. P., MALHERBE J., “Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans l'échange d'informations” *in* Forum financier - droit bancaire et financier 2013/VI., 2013
- THORND AHL M., “Financements et partage des richesses : des sujets tabous” *in* Annuaire suisse de politique de développement, vol. 22, n° 2, 2003
- TRAVERSA E., et POSSOZ M., “L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur : réflexions sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne” *in* Rev. Aff. Eur., 2018/4
- TRAVERSA E., HERBAIN C. A., POSSOZ M., “La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur ?” *in* T.F.R. 520, abril de 2017
- VALENDUC C., “L'harmonisation fiscale et la construction européenne : l'accompagnement du marché ou le renforcement du pouvoir politique ?” *in* Courrier hebdomadaire du CRISP, 1994/16 n° 1441-1442

- VAN CROMBRUGGE S., “Effet du caractère d’ordre public de l’impôt sur les pouvoirs du juge fiscal” *in* *Fiscologue* 1718, 15 de octobre de 2021
- VAN DROOGHENBROECK S., DELGRANGE X., “Le principe de proportionnalité : retour sur quelques espoirs déçus” *in* *Revue du droit des religions*, 7, 2019
- VERHAEGHE P., “L’établissement stable numérique : admis entre États aux États-Unis depuis l’arrêt du 21 juin 2018 de la Cour suprême des États-Unis dans l’affaire de l’État de Dakota du Sud contre Wayfair Inc. et en Europe?” *in* *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2019/2, 2019
- YELLES CHAUCHE B., “L’échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l’Algérie” *in* *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2015/1, 2015

Inglés

- ABBOTT K. W., SNIDAL D., “Hard and soft law in international governance” *in* *International Organization*, 54(3), 2000
- ALM J., BEEBE J., KIRSCH M.S., MARIAN O., SOLED J.A., “New Technologies and the Evolution of Tax Compliance” *in* *Virginia Tax Review* 39, n° 3, 2020
- ALM J., BORDERS K., “Estimating the ‘Tax Gap’ at the State Level: The Case of Georgia’s Personal Income Tax” *in* *Public budgeting & finance* 34.4, 2014
- ALM J., “Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behaviour” *in* *CESifo Forum*, Vol. 13, Iss. 2, 2012
- ANAND K., “Analysis of Inter-State Tax Effort in India” *in* *Journal of Advances and Scholarly Researches in Allied Education*, Vol. 16 Issue 7, 2019
- ANDRÉS AUCEJO E., “The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the UN “Family”” *in* *Revista de Educación y Derecho*, (21), 2021
- ANDRÉS AUCEJO E., “The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the United Nations “Family”” *in* *Education and Law Review*, n° 21, 2020
- ANDRÉS AUCEJO E., “The Global Tax Model: Building modernized Tax Systems Towards to the International Tax Cooperation and Global Tax Governance Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 and Addis Ababa

- Action Agendas) *in* ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018
- ANDRÉS AUCEJO E., “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance” *in* *Derecho del Estado* n.º 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio de 2018
 - ANDRÉS AUCEJO E., AKAMBA M., NICOLI M., OWENS J., “General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance: A Proposal” *in* *Review of International & European Economic Law* vol. 1 nº 1, febrero de 2022
 - ARBUTINA H., “Multilateral Tax Treaties - New Developments in International Tax Law” *in* 1 *CROAT. PUB. ADMIN.* 151, 1999
 - ARMSTRONG H., READ R., “Western European micro-states and EU autonomous regions: the advantages of size and sovereignty” *in* *World Development*, 23(7), 1995
 - AVI-YONAH R. S., “Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals” *in* *Michigan Business & Entrepreneurial Law Review*, 137, 2016
 - AVI-YONAH R.S., “Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility” *in* *New York University Journal of Law & Business*, vol. 11 nº. 1, 2014
 - AVI-YONAH, R. S., “Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries” *in* *Law Quad. Notes*, Summer 2001
 - AVI-YONAH R. S., “Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy” *in* *N. Y. L. Sch. L. Rev.* 59, nº2, 2015
 - AVI-YONAH R. S., TITTLE M. B., “The New United States Model Income Tax Convention” *in* *Int'l Tax'n* 61, no. 6, 2007
 - AZAM R., “E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaptation Model” *in* *Virginia Journal of Law & Technology*, vol. 12, nº 5, 2007
 - BACIA B., TOPOROWSKU P., “Impact of the OECD Multilateral Instrument on International Tax Law” *in* *Journal of Law* 264, 2017
 - BACIA B., TOPOROWSKI P., “OECD Multilateral Instrument: The New Era in International Tax Law” *in* 9 *J. ADVANCED Res. L. & ECON*, 2018
 - BAL A., “The Sky's the Limit - Cloud-Based Services in an International Perspective” *in* *Bulletin for International Taxation*, septiembre de 2014
 - BELLEMARE J., “Evolution of the permanent establishment concept” *in* *Canadian Tax Journal*, 65:3, 2017

- BENTIL J., "Situating the International Tax System within Public International Law" *in* 49 *Geo. J. Int'l L.* 1219, 2018
- BIRD R., DAVIS-NOZEMACK K., "Tax Avoidance as a Sustainability Problem" *in* *Journal of Business Ethics*, vol. 151, 2018
- BIRD R. M., "Are global taxes feasible?" *in* *Int Tax Public Finance* 25, 2018
- BIRD-POLLAN, J., "The sovereign right to tax: How bilateral investment treaties threaten sovereignty" *in* *Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy*, 32(1), 2018
- BLOOM D., "Tax Avoidance- A View from the Dark Side" *in* *Melbourne University Law Review*, 2016
- BORNHORST F., GUPTA S., THORNTON J., "Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort" *in* *European Journal of Political Economy*, 25(4), 2009
- BRADLEY I., BRIGHT J., "State sovereignty and the multilateral instrument" *in* *Canadian Tax Journal* 64(2), 2016
- BUDAK T., "The transformation of international tax regime: Digital economy" *in* *Inonu University Law Review* 8(2), 2017
- BURGESS R., STERN N., "Taxation and development" *in* *Journal of economic literature*, 1993
- BUTTENHAM K., BRADLEY I., "International Tax Planning" *in* *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* 66:3, 2018
- CARROL M. B., "International Tax Law" *in* 2 *Int'l L.* 692, 1968
- CAPRO A. R., "Tax Treaty Issues in Cyberspace: E-commerce and the Permanent Establishment Concept" *in* 45 *Ateneo L.J.* 393, 2001
- CASSEE A., "International tax competition and justice: The case for global minimum tax rates" *in* *Politics, Philosophy & Economics*, vol. 18(3), 2019
- CHAND V., "The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis" *in* *Intertax*, Volume 46, Issue 1, 2018
- CHEN SIEW Y., NOOR SHAROJA S. y MAZNI A., "Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in The Digital Era" *in* *Journal of Accounting and Investment*, vol. 19 (2), julio de 2018
- CHEN SIEW Y., SHAROJA SAPIEI N., MAZNI A., "Firm Value in The Digital Era in The Digital Era" *in* *Journal of Accounting and Investment*, 19(2), 2018

- CHIGOME J., ROBINSON Z., “Determinants of Tax Capacity and Tax Effort in Southern Africa: An Empirical Analysis” *in Applied Economics*, 53:60, 2021
- CHINKIN C. M., “The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law” *in 38 INT’L & COMP. L.Q.*, 1989
- COCKFIELD A. J., “Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test” *in Canadian Business Law Journal*, vol. 38, n° 3, junio de 2003
- COCKFIELD A. J., “International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization” *in Tax Notes Int’l*, September 19, 2011
- COCKFIELD A. J., “The Rise of the OECD as Informal ‘World Tax Organization’ through National Response to E-Commerce Tax Challenges” *in Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, Iss. 1, Art. 5, 2006
- COCKFIELD, A. J., “Designing tax policy for the digital biosphere: How the internet is changing tax laws” *in Connecticut Law Review* 34(2), 2002
- CUOCO A., “The Principal Purpose Test as Introduced by the OECD MLI: Is It Time for a Compromise with EU Tax Law?” *in Intertax*, Volume 47, Issue 10, 2019
- DE BROE L., LUTS J., “BEPS Action 6: Treaty Abuse” *in Intertax*, Volume 43, Issue 2, 2015
- DE FILIPPI P., “Taxing the Cloud: Introducing a New Taxation System on Data collection?” *in Internet Policy Review*, 2013
- DE L’ESTOILE CAMPI A., “The general anti abuse article in the Multilateral Instrument of OECD: comments and concrete examples?” *in Revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n° 2021/2
- DE WILDE M. F., “Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy” *in Intertax*, vol. 38, n° 5, 2010, 281
- DESRAMEAUX A., “La "police fiscale" à l’épreuve de la théorie de l’indivisibilité de la puissance publique” *in Revue européenne et internationale de droit fiscal* n° 2015/1, Bruylant, 2015
- DEVEREUX M., GRIFFITH R., KLEMM A., “Do domestic firms benefit from direct foreign investment? Evidence from Venezuela” *in Economic Policy*, vol. 17, issue 35, 2002

- DEVEREUX M., LOCKWOOD B., REDOANO M., “Do countries compete over corporate tax rates?” *in* *Journal of Public Economics*, vol. 92, issue 5-6, 2008
- DEVEREUX M.P., VELLA J., “Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax” *in* *Intertax*, 46, 6/7, 2018
- DHAMMIKA D., HINES J.R., “Which Countries Become Tax Havens?” *in* *Journal of Public Economics*, vol. 93, issue 9-10, 2009
- DILLON S., “Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation” *in* *International Lawyer*, vol. 50, n° 2, 2017
- DONNELLY J., “International Human Rights: A Regime Analysis” *in* *International Organizations* 40(3), 1986
- DOURADO A. P., “Editorial: In Search of an International Tax System in a Post-BEPS Tax Competition Setting” *in* *Intertax*, 47,1, 2019
- DURÁN CABRÉ J. M., ESTELLER MORÉ A., MAS-MONTSERRAT M., SALVADORI L., “The Tax Gap as a Public Management Instrument: Application to Wealth Taxes” *in* *Applied Economic Analysis*, 2019, vol. 27, num. 81, 2019
- FRANKS M., LESSMANN K., JAKOB M., STECKEL J., EDENHOFER O., “Mobilizing Domestic Resources for the Agenda 2030 via Carbon Pricing” *in* *Nature Sustainability* 1, 2018
- GATUYU J., “Taxing a Digital Economy: Exploring Intangible Assets to Broaden Revenue Base in Kenya” *in* *Strathmore L. REV.* 103, 2019
- GEMMELL N., HASSELDINE J., “The Tax Gap: A Methodological Review” *in* STOCK T. *Advances in Taxation* Vol. 20, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 2012
- GLAZEBROOK S., “Tax as an instrument of social policy” *in* *Victoria University of Wellington Law Review*, 52(4), 2021
- GRAETZ M. J., “The David R. Tillinghast Lecture Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies” *in* 54 *TAX L. REV.* 261, 2001
- GRAU RUIZ M. A., “Robotics, Artificial Intelligence & Big Data Shaping Fair Taxation for Sustainability in the Context of Digital Exonomy” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and*

- Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- HABERLY D., “Offshore and the Political and Legal Geography of Finance” *in* Electronic Journal 1, 2020
 - HAKELBERG L., “Coercion in international tax cooperation: identifying the prerequisites for sanction threats by a great power” *in* Review of International Political Economy Volume 23, 2016 - Issue 3
 - HANLON M., HEITZMAN S., “A review of tax research” *in* Journal of Accounting and Economics, 50(2), 2010
 - HASLEHNER W., “A Multilateral Interpretation of the Multilateral Instrument (and Covered Tax Agreements)?” *in* Bulletin for International Taxation, vol. 74, Issue 4/5, 2020
 - HEFFRON R. J., SHEEHAN J., “Rethinking international taxation and energy policy post COVID-19 and the financial crisis for developing countries” *in* Journal of Energy & Natural Resources Law, 2020
 - HINOJOSA TORRALVA J. J., “Towards a Tax on a Digital Services: An Approach from Spain” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTIRAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
 - HOFFART B., “Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach” *in* Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, vol. 6 n° 1, 2007
 - HOOPEES J. L., MESCALL D., PITTMAN J. A., “Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance” *in* The Accounting Review 87(5), 2012: 1603-1639
 - IBRAHIM M., MUSAH A., ABDUL-HANAN A., “Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?” *in* Humanomics, vol. 31 n° 4, 2015
 - JANSEN A., CHENGETAI D., DU PLESSIS S., “Tax Revenue Mobilisation : Estimates of South Africa’s Personal Income Tax Gap” *in* South African Journal of Economic and Management Sciences 22.1, 2019
 - JOHNSON A. R., NIRENSTEIN L., WELLS S. E., “Reciprocal Enforcement of Tax Claims Through Tax Treaties” *in* The Tax Lawyer vol. 33 n° 2, 1979

- KARNOSH K. E., “The application of international tax treaties to digital services taxes” *in Chicago Journal of International Law* 21(2), 2021
- KIM Y., “Digital services tax: A cross-border variation of the consumption tax debate” *in Alabama Law Review*, 2020
- KIRCHLER E., KOGLER C., KOGLER S., “Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference Current Directions” *in Psychological Science*, vol. 23, n° 2, abril de 2014
- KOCH D-J., SCHULPEN L., “Introduction to the special issue ‘unintended effects of international cooperation’” *in Evaluation and Program Planning* 68, 2018
- KORUTARO NKUNDABANYANGA S., MVURA P., NYAMUYONJO D., OPISO J., NAKABUYE Z., “Tax compliance in a developing country: Understanding taxpayers’ compliance decision by their perceptions” *in Journal of Economic Studies* vol. 44 n° 6, 2017
- LAVIN T., WYATT J. N., “Concept of permanent establishment»” *in Revue Juridique Themis*, 4(2), 1969
- LEGWAILA T., “Permanent Establishment on the Furnishing of Services” *in Journal of South African Law*, n° 4, 2016
- LEJEUNE I., PETERS E., BALTUS A., DE BAETS S., “Tackling tax issues in a Digital Economy” *in Jaarboek Dag van de Bedrijfsjuristen, Economie van de toekomst - Toekomst van de economie / L’économie du futur - Le futur de l’économie*, 2016, Bruylant
- LESAGE D., “Global Taxation Governance after the 2002 UN Monterrey Conference” *in Oxford Development Studies*, 36:3, 2008
- LESAGE D., MCNAIR D., VERMEIREN M., “From Monterrey to Doha: Taxation and Financing for Development” *in Development Policy Review*, 2010, 28 (2)
- LI J., “Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author's Response” *in Canadian Tax Journal* 52, n° 1, abril de 2004
- LI J., WANG X., WU Y., “Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China” *in Economic Modelling* Volume 93, diciembre de 2020
- LI J., BAO N. J., LI H., “Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International” *in Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne* 67:4, 2019

- LIGHTART J. E., “Consumption Taxation in Digital World: A Primer” *in* Canadian Tax Journal, 52(4), 2005
- LÓPEZ RODRÍGUEZ J., “European Union Studies on Cross-border Litigation Systems in Tax Matter” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- LOTITO FEDELE, S., “The Ne Bis In Idem Principle in Tax Law: European and Italian Frameworks” *in* Central European Public Administration Review, 18(1), 2020
- LUJA R., “Can tax sovereignty and the internal market co-exist without emptying the public treasury” *in* Maastricht Journal of European and Comparative Law, 22(3), 2015
- MAITROT DE LA MOTTE A., “A European Tax Legal and Political Issues” *in* Revue de l’OFCE / Debates and policies, n° 134, 2014
- MANHIRE J. T., “Tax Compliance as a Wicked System” *in* Florida Tax Review 18, n° 6, 2016
- MANN F. A., “The doctrine of jurisdiction in international law” *in* RCADI, t. 111, 1964
- MARCELINO J., “The Role of the United States on International Administrative Cooperation in Tax Matters” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018
- MARCELINO J., “The Role of OECD on International Administrative Cooperation and Governances in Tax Matters” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018
- MARIAN O., “The state administration of international tax avoidance” *in* Harvard Business Law Review, 7(1), 2017
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI J. M., “The New E-commerce VAT in 2021” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- MASBERNAT P., RAMOS FUENTE G., “The General Anti-Avoidance Rule in Chile and Its Application” *in* European Tax Studies II-51, 2019

- MCINTYRE M. J., “Determining the Residence of Members of a Corporate Group” *in* Canadian Tax Journal vol. 51, n° 4, 2003
- MCLURE JR C. E., “Globalization, Tax Rules and National Tax Sovereignty” *in* Bulletin for International Fiscal Documentation vol. 55, n°8, 2001
- MEDUS J-L., “Proposals to Regulate Digital Business” *in* Journal of International Taxation, 2017
- MINESCU C., “Tax Havens in Contemporary Tax System” *in* Int’l Conf. Educ. & Creativity for Knowledge-Based, 2014
- MINTZ J., “National Tax Policy and Global Competition” *in* Brooklyn Journal of International Law 26:4, 2001
- MONTERROSO CASADO E., SÁNCHEZ PEDROCHE J. A., “The Exchange of Information as a Paradigm of Cooperation between Tax Administrations” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018
- MOSQUERA VALDERRAMA I. J., “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism” *in* World Tax Journal, vol. 7, n° 3, 2015
- MUGARURA N., “Can “harmonization” antidote tax avoidance and other financial crimes globally” *in* Journal of Financial Crime vol. 25 n° 1, 2018
- NAROTZKI D., “Tax Treaty Models - Past, Present, and a Suggested Future” *in* Akron Law Review: Vol. 50 : Iss. 3 , Article 1., 2007
- NAVARRO A., International Tax Soft Law Instruments : The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate *in* Intertax vol. 48, Issue 10, 2020
- NEALE T., “The Role of the European Commission (TAXUD) on international Tax Cooperation” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018
- NOKED N., “Tax evasion and incomplete tax transparency” *in* Laws, 7(3), 2018
- NOLLET A., “The general anti-“tax abuse” measure in force in Belgian law confronted with the general anti-abuse rule of the “ATAD”” *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 2020/3, 2020
- O’HAREA B. A-M., “International corporate tax avoidance and domestic government health expenditure” *in* Bulletin of the World Health Organization 97, 2019

- OCHOA LEÓN M., “Avoidance or Tax Evasion” *in* Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración, vol. 3, n° 5, enero - junio 2014
- OLSEN J., KOGLER C., BRANDT M. J., DEZSO L., KIRCHLER E., “Are consumption taxes really disliked more than equivalent costs? : Inconclusive results in the USA and no effect in the UK” *in* Journal of Economic Psychology, 75 , n° 102, (145), 2019
- ORDOWER H., “Capital, an Elusive Tax Object and Impediment to Sustainable Taxation” *in* Florida Tax Review, vol 23 n° 1, 2020
- OYINLOLA M.A., ADEDEJI A.A., BOLARINWA M.O., OLABISI N., “Governance, domestic resource mobilization, and inclusive growth in sub-Saharan Africa” *in* Economics Analysis and Policy 65, 2020
- PALAN R., “Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty” *in* International Organization , Winter, vol. 56, n° 1, 2002
- PALAN R., MANGRAVITI G., “Troubling tax havens: multijurisdictional arbitrage and corporate tax footprint reduction” *in* International Handbook of Wealth and the Super-Rich, enero de 2016
- PENG W., “Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy” *in* Modern Economy 7, 2016
- PERROU K., “Taxpayer’s Rights in Trans-border Disputes on Tax Matters” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTIRAYO A., Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- PIANTAVIGNA P., “Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies” *in* World Tax Journal vol. 9 n° 1, 2017
- PONCE J., “Taxation, Right to Good Administration and Behavioral Economics: Improving Public Decisions Through Law” *in* ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018

- PONOMAREVA K.A., “The Concepts of Legal Status of the Permanent Establishment in the Era of Digital Economy” *in* Journal of Siberian Federal University, Humanities & Social Sciences 11, 2019
- RAGHAVAN R., “Permanent Establishment Issues in Indian Outsourcing Transactions” *in* 23 NAT’L L. Sch. India Rev. 10, 2012
- RAMOS PRIETO J., “VAT: Global Trends Adapting VAT/GST” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- RASMUSSEN B., “On the Scope for International Tax Cooperation: The Role of Capital Controls” *in* Open Economies Review 10, 1999
- REESE D., “Database valuation: Putting a price on your prime asset” *in* Database Marketing & Customer Strategy Management vol. 14, 2, 2007
- RICHARD H.J., “Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and its Potential Future” *in* Villanova Law Review, vol. 57, n° 3, 1 de diciembre de 2011
- RING D., “Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World” *in* Fordham Int’l L.J. 33, 2009
- RING D. M., “What's at stake in the sovereignty debate: International tax and the nation-state” *in* Virginia Journal of International Law, 49(1), 2008
- RING D., “Democracy, sovereignty and tax competition: The role of tax sovereignty in shaping tax cooperation” *in* Florida Tax Review, 9(5), 2009
- RING D., “Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World” *in* 33 Fordham Int’l L.J. 649, 2009
- ROCCATAGLIATA F., “A long and complicated chess match. The role of the European commission in the OECD/G20’s current. Debate on the taxation of the digital economy” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- ROSENBLOOM D., “Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area” *in* Canada-United States Law Journal vol. 20, 1994

- ROSENBLOOM D. H., NOKED N., HELAL M. S., “The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum” *in* FLORIDA TAX REVIEW Volume 15 Number 2, 2014
- ROUGE J-F., “The Global War: The EU’s Apple Case” *in* Economics vol. 5, n° 1, 2017
- RUSSO K., “Superiority of the VAT to Turnover Tax as an indirect Tax on Digital Services” *in* National Tax Journal 72 (4), diciembre de 2019
- SADIQ K., “The Inherent International Tax Regime and Its Constraints on Australia’s Sovereignty” *in* University of Queensland Law Journal, 31(1), 2012
- SALINAS J., KANG S., “Challenges to Section 861 Principles or Nexus Redefined : Trends” *in* Taxing Digital Platforms, noviembre/diciembre de 2020
- SANSING H., SANSING E., SANSING R., “Corporate tax avoidance: data truncation and loss firms” *in* Review of Accounting Studies, 23 (3), septiembre de 2018
- SAWYER A., “Is an International Tax Organisation an Appropriate Forum for Administering Binding Rules and APAs? ” *in* eJournal of Tax Research, 21(1), 2004
- SEER R., GABERT I., “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements” *in* Bulletin For International Taxation, 2011
- SEPPÄLÄ, T., JUHANKO J., MATTILA J., “Data Ownership and Governance: Finnish Law Perspective” *in* ETLA Brief n° 71, 29 de agosto de 2018
- SHAH A., “Cooperative Law: An Instrument for Development” *in* 131 Int’l Lab. Rev. 513, 1992
- SLEMROD J., COLLINS B., HOOPES J., RECK D., SEBASTIANI M., “Does credit-card information reporting improve small-business tax compliance?” *in* Journal of Public Economics, vol. 149, issue C, 2017
- SPENCER D., “Developing Countries, and Civil Society Organizations” *in* Journal of International Taxation, enero de 2016
- STEENKAMP L-A., “The Permanent Establishment Concept in Double Tax Agreements Between Developed and Developing Countries: Canada/South Africa as a Case in Point” *in* International Business & Economics Research Journal vol. 13, n° 3, mayo/junio de 2014
- STEPANOV I., “Introducing a property right over data in the EU: the data producer’s right – an evaluation” *in* International Review of Law, Computers & Technology, 34:1

- STERN GERTSMAN S., RICHARDSON E., MIRANDOLA S., WONG S., “International Tax Law” *in* *International Lawyer (ABA)* 43, n° 2, 2009, 759-770
- STOEISCU B., “Action 1 - solving the fiscal provocations raised by the digital economy” *in* *Revista Societatilor si Dreptului Comercial*, vol. 2018, n° 2, april - junio de 2018
- STRAKER C., “From data property to data rights: Legal thoughts on basic principles of the European digital economy in the age of Big Data” *in* *Revue du droit des technologies de l’information*, n° 20, 2018
- TANZI, V., “Corruption, complexity and tax evasion” *in* *eJournal of Tax Research*, 15(2), 2017
- TERKPER S., CHOUDHURY H., “Tax, Development and the New Millennium Development Goals” *in* *International Tax Review* 25, n° 1, febrero de 2014
- THURONYI V., “International Tax Cooperation and Multilateral Treaty” *in* *Brooklyn Journal of International Law*, 26(4), 2001
- TILLINGHAST D. R., “Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, Often Controversial; but Could They Possibly Be Legally Binding?” *in* *35 Tax Mgmt. Int’l J*, 2006
- TRAVERSA E., “The Prohibition of Abuse of Rights in European Tax Law: Sacrificing the Internal Market for the Fight against Base Erosion and Profit Shifting?” *in* *European Tax Studies*, 2019
- TUDOR, J. “Discriminatory Internal Taxation in The European Union: The Power of The European Court of Justice to Limit the Tax Sovereignty of The Member-States Under Article 110 of the TFEU” *in* *Willamette Journal of International Law and Dispute Resolution*, 23(1), 2015
- TURINA A., “The Costs of Administrative Co-operation, Different Approaches for Different Institutional Dynamics?” *in* ANDRÉS AUCEJO E., *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*, Thomson Reuters, 2018
- VALENTE A., “European Union: The Last Trends on Taxation of the Digital Economy and the Italian Perspective” *in* ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., *Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas*, Thomson Reuters, 2021,145-158

- VAN ZYL S. P., “The collection of value added tax on cross-border digital trade part 1: Registration of foreign vendors” *in* Comparative and International Law Journal of Southern Africa, 47(2), 2014
- VAZQUEZ J.M., “Indirect Taxation of Digital Services After BEPS: A Multilateral Instrument to Achieve Harmonization and Effective Enforcement” *in* Int'l Tax J. 19, 43(5), 2017
- VELLA J., “Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword” *in* National Tax Journal, 72 (4), diciembre de 2019
- VERDIER P-H., “Transnational Regulatory Networks and Their Limits” *in* Yale Journal of International Law, vol. 34, 2009
- VLCEK W., “Money laundering prevention and small state development: insights from the case of the Bahamas” *in* Commonwealth & Comparative Politics 48:3, 2010
- VOGEL K., “The Influence of the OECD Commentaries on Tax Treaty Interpretation” *in* Bulletin for International Taxation, Volume 54, n° 12, 2000
- VOGEL K., “Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments” *in* Intertax 393, 1998
- WALKER B., “Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal” *in* Journal of Australian Taxation, 21(2), 2019
- WARREN N. “Estimating tax gap is everything to an informed response to the digital era” *in* eJournal of Tax Research, 16(3), enero de 2018
- WARREN N., “E-Filing and Compliance Risk: Evidence from Australian personal income tax deductions” *in* Australian Tax Forum, vol. 31, n°3, 2016
- WEISS, S. “Transparency as an element of good governance in the practice of the EU and the WTO: Overview and Comparison” *in* Fordham International Law Journal, vol. 30, 5, 2006
- WOLF M., DALE S., “Tax administrations’ adoption of new technologies to protect and ensure tax revenues” *in* ERA Forum, 2019
- ZENG J., KHAN Z., “Value creation through Big Data in Emerging Economies: the role of Resource Orchestration and Entrepreneurial” *in* Management Decision, vol. 57 n° 8, 1818-1838

Neerlandés

- DHAENE M., “De fairness tax: een laatste bittere pil of ...?” *in* T.F.R., 2013/15, n° 447, 2013
- MATTIOLI E., VERVOORT M., BRUYNINCKX T., “Fiscale voordelen vanwege regionale en lokale overheden: onder staatssteunbedreiging?” *in* Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 2009/9, n° 361, 1 de mayo de 2009
- NAVES J. L., “Data in de rechtspraak” *in* Computerrecht: tijdschrift voor informatietechnologie en recht vol. 2, 2018
- PANIS W., “Algemene anti-ontwikingsmaatregelen en toepassingsgebied – Algemene antimisbruikbepaling en andere regels (Belgisch rapport n.a.v. het 72ste IFA-congres te Seoul, Zuid-Korea (2-6 september 2018))” *in* T.F.R., 2019/11, n° 563, 2019
- SMET R., “Formele aspecten van en de technieken achter (de flexibiliteit van) het ‘Multilateraal Instrument’” *in* TFR (4)4, 2021
- SPRINGAEL B., “Luxemburgse ‘fairness tax’ uitgebreid tot alle vennootschappen” *in* Fiscooloog n° 356, 15 de agosto de 2013
- VAN DER MAST A., BAMMENS N., “Treaty shopping in ontwikkelingslanden: BEPS-actie 6 en het VN- Modelverdrag” *in* T.F.R. 2018/11, 2018
- WAUTERS K., “De introductie van ‘Cooperative Compliance’ in België: tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren...” *in* t.f.r. 549-550, noviembre de 2018

Portugués

- TELES DE MENEZES LEITÃO L.M., “Aplicação de medidas antiabuso na luta contra a evasão fiscal” *in* FISCO n° 107/108, 2003

Libros

Español

- ANDRÉS AUCEJO E., La amortización del inmovilizado material, Editorial Tirant lo Blanch, 2000
- ANDRÉS AUCEJO E., Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria, Marcial Pons, 2013
- ARIAS CAÑETE M., Fraude de ley y economía de opción, Estudios de Derecho Tributario, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1967

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J., MARTÍNEZ LAGUNA F., Abuso y planificación fiscal internacional: Una perspectiva jurídica, económica y ética, Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2022
- BARDALES CASTRO P., BRAVO CUCCI J., SÁNCHEZ SANTOS J. M., CHIRINOS SOTA C., COSSÍO CARRASCO V., La prueba en el procedimiento tributario, Gaceta Jurídica, 2011
- CASCAJERO SÁNCHEZ M. A., Las cláusulas antiabuso en el ámbito de recaudación, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006
- CHECA GONZÁLEZ C. J., Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal, Lex Nova, 2001
- CHECA GONZÁLEZ C. J., Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, Thomson&Aranzadi, 2007
- DE JUAN CASADEVALL J., El Principio de No Discriminación Fiscal como Instrumento de Armonización Negativa, Thomson Reuters, Pamplona, 2010
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ A., Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y cause en los negocios, Ediciones Aranzadi, 2007
- FORNIELES GIL A., La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas, Wolters Kluwers España, Valencia, 2008
- GARCÍA-OVÍES SARANDESES I., El régimen jurídico financiero de los ingresos universitarios, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2012
- GARCÍA PRATS F. A., Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, 2014
- GONZALEZ SANCHEZ M., El fraude de ley en materia tributaria, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1993
- INSULZA J. M., Ensayos sobre política exterior, Chile Editorial Los Andes, Santiago de Chile, 1998
- MARIN BENÍTEZ G., ¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario, Thomson Reuters, 2013
- MARTÍNEZ F. A., Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude, Thomson Reuters, 2012

- PALAO TABOADA C., Curso de derecho financiero y tributario, 30ª edición, Tecnos, Madrid, 2019
- PALAO TABOADA C., La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, Lex Nova, 2009
- RANCAÑO MARTÍN M. A., El delito de defraudación tributaria, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Madrid, 1997
- TABOADA C.P., La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, Lex Nova, Valladolid, 2009
- TRIGÁS RODRÍGUEZ J. J., Criminalidad de empresa y Compliance: Prevención y reacciones corporativas, Atelier Libros Jurídicos, 2013
- VIRTO AGUILAR A. D., La Asistencia internacional en la recaudación tributaria, Reus Editorial, 2020
- ZUCMAN G., La riqueza oculta de las naciones: investigación sobre los paraísos fiscales, Pasado & Presente, Barcelona, 2013

Francés

- AFSCHRIFT T., L'abus fiscal, Larcier, 2013
- BEERNAERT M., KRENC F., Le droit à un procès équitable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, Anthemis, 2019
- BENLOLO-CARABOT M., CANDAS U., CUJO E., Union européenne et droit international, Pedone, 2012
- BERLIN D., Directive TVA 2006/112, Bruxelles, Bruylant, 2020
- BERTHET K., L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, États-Unis, Larcier, 2015
- BURDEAU G., HAMON F., TROPER M., Droit constitutionnel, LGDJ, 26e édition, 1999
- CARPANO E., MARTI G., Démocratie et marché dans l'Union européenne, Bruxelles, Larcier, 2021
- CARTOU L., Droit fiscal international et européen, Dalloz, 1981
- CHRÉTIEN M., A la recherche du droit international fiscal commun, Paris, Recueil Sirey, 1955
- COLLECTIF, Mélanges en l'honneur du professeur Christian Louit, Bruylant, 2016

- DE LA ROSA S., MARTUCCI F., DUBOUT E., L'Union européenne et le fédéralisme économique : Discours et réalités, Bruylant, 2015
- DOCCLO C., Droit fiscal international: Les conventions, Solvay Brussels School, 2015
- DOCCLO C., Cours de droit fiscal européen, 2014-2015
- DOUENIAS S., Mélanges Pascale Minne : Fiscalité internationale et patrimoniale, Bruylant, 2017
- GUTMANN D., Droit fiscal des affaires, 4ème édition, LGDJ, 2013
- IFA, Reconstructing the treaty network : Cahiers de droit fiscal international, vol. 105a, 2020, 26 – 27
- JAFFERALI R., MARQUETTE V., NUYTS A., Mélanges Nadine Watté, Louvain-la-Neuve, Larcier, 2017
- LAÏDI Z., La norme sans la force. L'énigme de la puissance européenne, Presses de Sciences Po, 2008
- LALIVE P., Tendances et méthodes en droit international privé, Académie de droit international, 1997
- LEVINE P., La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, LGDJ, 1988
- MAITROT DE LA MOTTE A., Droit fiscal de l'Union européenne, Bruylant, 2016
- MAITROT DE LA MOTTE A., Souveraineté fiscale et construction communautaire : Recherche sur les impôts directs, L.G.D.J, 2005
- MARCHESSOU P., TRESCHER B., Droit fiscal international et européen, Bruxelles, Bruylant, 2018
- MARPILLAT C., La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique, Bruxelles, Éditions Larcier, 2018
- MINNE P., DOUENIAS S., La planification fiscale internationale des sociétés belges, Larcier, Bruxelles, 2017
- PASCHALIDIS P., WILDEMEERSCH J., L'Europe au présent: Liber amicorum Melchior Wathelet, Bruylant, 2018
- PIERON A., Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents, Bruxelles, Éditions Larcier, 2013
- SALMON J., Dictionnaire de droit international public, Bruxelles, Bruylant, 2001

- SMYRNAIOS N., Les GAFAM contre l'internet. Une économie politique du numérique, INA Éditions, 2017
- STERN B., La succession d'États, Collected Courses of the Hague Academy of International Law Volume 262, 1996
- TOUCHELAY B., Fraude, frontières et territoires XIIIe-XXIe siècle, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Paris, Institut de la gestion publique et du développement économique, 2020
- TRAVERSA E., Fiscalité des entreprises –Questions d'actualité : Dialogues de la fiscalité Larcier, 2015
- TRAVERSA E., L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne, Larcier, 2010
- TRAVERSA E., RICHELLE I., Fiscalité internationale en Belgique-Tendances récentes, Larcier, 2013
- UITDEHAAG J., VAN ERP S., Chapitre 1. DIGITAL ASSETS in GIELEN P., Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement : Dix ans après l'adoption des lignes directrices de la Commission européenne pour l'efficacité de la justice, Larcier, 2019
- VAN CLEYNENBREUGEL P., Plateformes en ligne et droit de l'Union européenne : Un cadre juridique aux multiples visages, Bruylant, 2020
- VANWELKENHUYZEN T., Les prix de transfert, Éditions Larcier, Bruxelles, 2015
- VILLEMOT D., L'harmonisation fiscale européenne. Presses Universitaires de France, Que sais-je?, 1991
- ZARKA Y. C., Jean Bodin : Nature, histoire, droit et politique, PUF, 1996

Inglés

- ALONSO J. A., OCAMPO J. A., Global Governance and Rules for the Post-2015 Era: Addressing Emerging Issues in the Global Environment, 2015
- AMATUCCI A., International Tax Law, 2nd Edition, Wolters Kluwer, 2012
- ANDRÉS AUCEJO E., International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance, Thomson Reuters, 2018
- ANDRÉS AUCEJO E., OLESTI RAYO A., Global Tax Governance : Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs+ADR). Tax

- Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agendas, Thomson Reuters, 2021
- AVI-YONAH R. S., *International Tax as International Law : an Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, 2007
 - BARKER W.B., *The Ideology of Tax Avoidance*, Loyola University Chicago Law Journal, vol. 40, 2009
 - BARNARD C., *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford University Press, 201
 - BASTID S., *Les problèmes territoriaux dans la jurisprudence de la Cour Internationale de Justice*, Collected Courses of the Hague Academy of International Law, vol.107, 1962
 - BECKER H., WURM F. J., *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries*, Kluwer Law and Taxation, 1988
 - BENVENISTI E., NOLTE G., *The Welfare State, Globalization, and International Law*. Springer, 2004
 - BISWAS R., *International tax competition : globalisation and fiscal sovereignty*, Commonwealth Secretariat, London, 2002
 - BROWN B. K., *Taxation and Development: A Comparative Study*, Springer International Publishing, 2017
 - BOCCIA F., LEONARDI R., *The Challenge of the Digital Economy : Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Roma, 2016
 - BRAUNER Y., *An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation in ROCHA S.A., CHRISTIANS A., Tax Sovereignty in the BEPS Era, : Wolters Kluwer*, 2017
 - CAVANILLAS J. M., CURRY E., WAHLSTER W., *New Horizons for Data-Driven Economy: A Roadmap for Usage and Exploitation of Big Data in Europe*, Springer Open, 2016
 - CHAYES A., HANDLER CHAYES A., *The New Sovereignty: Compliance with International Regulatory Agreements*, Cambridge MA, London: Harvard University Press, 1995
 - CHRISTIANS A., "BEPS and the New International Tax Order" *in* 2016 *BYU L. Rev.* 1603, 2016
 - CROWTHER D., SEIFI S., *Governance and Sustainability: International Perspectives*, Springer, 2020

- DEVEREUX M. P., VELLA J., Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?, Oxford University Centre for Business Taxation, 2014
- DHAMMIKA D., HINES J.R., Which Countries Become Tax Havens?, 2009
- DOURADO A. P., Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti Avoidance Rules in the EU BEPS Context, EATLP International Tax Series Volume 15, 2016
- FUCHS C., The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet, London: University of Westminster Press, 2018
- HACIOGLU U., Digital Business Strategies in Blockchain Ecosystems Transformational Design and Future of Global Business, Springer International Publishing, 2020
- HALE T., HELD D., Handbook of Transnational Governance : Institutions & Innovations, Polity, 2011
- KAITIAN G., XIAO S., The Chinese Digital Economy, Palgrave Macmillan, 2016
- LANG M., PISTONE P., SCHUCH J., STARINGER C., STORCK A., Corporate Income Taxation in Europe: The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries, Institute for Austrian and International Tax Law, 2013
- LI J., International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study Toronto Canadian Tax Foundation, 2003
- MALHERBE P., Introduction to International Income Taxation, Larcier, 2020
- MARTÍN JIMÉNEZ A. J., The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment, International Bureau of Fiscal Documentation, 2019
- MARTÍN MARTÍNEZ M. M., National sovereignty and international organizations, Kluwer Law International, 1996
- MEESEN K. M., Extraterritorial Jurisdiction in Theory and Practice, Kluwer Law, 1996
- RODRÍGUEZ-AGUILERA DE PRAT C., “Is a United States of Europe possible?” *in* Review of International & European Economic Law, vol. 1 n° 1, febrero de 2022, 155-122
- SCOTT J., DE BURCA G., New Governance and Constitutionalism in Europe and the US, Hart Publishing, 2005
- SLAUGHTER A-M., A New World Order, Princeton University Press, 2005
- SLAUGHTER A-M., Disaggregated Sovereignty: Towards the Public Accountability of Global Government Networks, Cambridge University Press, marzo de 2014

- SOLOMON, J., Corporate governance and accountability (4th ed.), John Wiley & Sons, 2013
- SWEDBERG R., The Economics and sociology of capitalism, Princeton University Press, 1991
- TANZI V., Argentina: An Economic Chronicle: How One of the Richest Countries in the World Lost Its Wealth, Jorge Pinto Books, New York, 2007
- THURONYI V., Tax Law Design and Drafting, volume 1, International Monetary Fund, 1996
- THURONYI V., Tax Law Design and Drafting, volume 2, International Monetary Fund, 1998
- VISCONTI R., The Valuation of Digital Intangibles: Technology, Marketing and Internet, Palgrave MacMillan, 2020
- WHITEHOUSE C., Revenue Law – principles and practice, Butterworths, 1999
- WILLIAMS R., Fundamentals of Permanent Establishments, Second Ed., Wolters Kluwer, 2014

Italiano

- AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R., L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale, Aracne, enero de 2017
- MICHELI G. A., Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali, Diritto e Pratica Tributaria, Parte I, 1965

Portugués

- BATISTA JR. O A., O poder de polícia fiscal, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001

Neerlandés

- KRINGS E., Liber Amicorum, Story-Scientia, 1991
- VAN CROMBRUGGE, De grondregels van het Belgisch fiscaal recht, Schoten, Biblio, 2014
- WUSTENBERGHS T., Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinst, Larcier, 2011

Informes y documentos oficiales

Español

- ALONSO J. A., Cooperación fiscal internacional, Economistas sin fronteras, Financiación del desarrollo y agenda post-2015, Dossieres EsF nº 17, 2015
- CASCANTE K., GAYO D., Cooperación internacional y financiación para el desarrollo en Centroamérica y Sudamérica: propuestas para la política española de cooperación al desarrollo, Fundación alternativas, 2014
- CAVADA HERRERA J. P., Sistema tributario neozelandés: Aspectos generales. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, diciembre de 2019
- GARCIMARTÍN C., Fiscalidad y desarrollo, Colegio de Economistas de Madrid, Desarrollo y cooperación: nuevas tendencias, nº 129, 2011
- GARCIMARTÍN C., Fiscalidad y movilización de recursos domésticos: ¿qué puede hacer la cooperación internacional?, Economistas sin fronteras, Financiación del desarrollo y agenda post-2015, Dossieres EsF nº 17, 2015
- LÓPEZ LABORDA J., ONRUBIA J., Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE, Información Comercial Española: la fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento nº 917, noviembre-diciembre 2020
- OBENLAND W., Opciones para fortalecer la gobernanza tributaria global, Friedrich Ebert Stiftung, 2016
- OCDE, Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia: Informe final del proyecto de BEPS, acción 5, 2015
- OCDE, Informes país por país: Informe final del proyecto de BEPS, acción 13, 2015
- OCDE, Prevención de la evasión artificial del estatus de establecimiento permanente: Informe final del proyecto de BEPS, acción 7, 2015
- OCDE, Tributación fiscal y comercio electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa, 2020
- PE, Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI), A7-0162/2013, 2.5.2013
- PE, Recomendación de 13 de diciembre de 2017 al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscal (2016/3044(RSP))

- PE, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI))
- PE, Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI))
- UE, Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal
 - Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas - Fiscalidad del ahorro

Francés

- ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, 10 de julio de 2013
- ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé par la Commission des affaires européennes sur l'espace fiscal européen, 9 de julio de 2020
- ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des Finances, de l'Économie Générale et du Contrôle Budgétaire en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure, et M. Jean-François Parigi, président, 12 de septiembre de 2018
- CEE, Conclusions d'un rapport d'experts « Building the european information society for us all, First reflections of the high level group of experts » publié en janvier 1996, complété en avril 1997
- Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées n° 2009/C322/01, J.O.U.E., 30 décembre 2009, puis en 2015 par le forum sur l'EU joint Transfert Pricing Forum, Final report on Improving the functioning of the Arbitration Convention, 12 mars 2015, JTPF/002/2015/EN
- COLLIN P., COLIN N., Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Rapport au Ministre de l'Economie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué chargé du budget et à la Ministre déléguée chargée des

- petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, 7 enero de 2013
- CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, 2007 (https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/RapportCPOSurLaFraude150207Pdf_0.pdf)
 - COUR DES COMPTES, L'autonomie fiscale en outre-mer : Rapport public thématique, 2013
 - DE MONTGOLFIER A., Compte rendu intégral des débats au Sénat, loi de finances pour 2015
 - EURODAD, Cinquante nuances d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne : Comment les politiques européennes en matière de lutte contre l'évasion fiscale ne sont toujours pas à la hauteur des enjeux pour les pays en développement, Novembre de 2015, 29
 - LANDAU J-P., Les nouvelles contributions financières internationales, Rapport au Président de la République, La documentation française, Paris, 2004
 - MAITROT DE LA MOTTE A., L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale, Titre VII, Conseil Constitutionnel, n° 2, avril de 2019
 - MARINI P., Rapport 614, sur l'économie digitale, présenté à l'Assemblée Nationale le 27 juin 2012, Sénat français
 - OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable : action 7, Rapport final 2015
 - OCDE, Modèle de Convention Fiscale, 2014, 349
 - OCDE, Modèle de Convention Fiscale, 2017
 - OCDE, note explicative portant sur la convention multilatérale pour la Mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour Prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de Bénéfices, 2016 (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>)

- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires : Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015
- ONU, Rapport de la Commission du droit international : Soixante-troisième session 26 avril-3 juin et 4 juillet-12 août 2011
- REPUBLIQUE FRANÇAISE, Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales, Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, 2021
- SÉNAT, Rapport fait au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, 17 de julio de 2012
- VIRAPOULLE J-P., Rapport du sénateur remis à Monsieur le Premier Ministre le 12 mars 2003 : Stratégie de mise en œuvre de l'article 299§2 du Traité d'Amsterdam pour les départements français d'outre-mer

Inglés

- CRONIN E. F., Tax Crimes Handbook, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, 2009
- EC, Report of the Committee of independent experts on company taxation, 1992
- EP, Impact of Digitalisation on International Tax Matters : Challenges and Remedies, Study Requested by the TAX3 Committee, febrero de 2019
- EP, Tax Challenges in the Digital Economy : Study, PE 579.002, 2016
- EUTAX, Collecting the Tax Deficit of Multinational Companies : Simulations for the European Union, junio de 2021
- FACTI PANEL, Financial Integrity for Sustainable Development: Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, febrero de 2021
- FATF, Glossary of the FATF Recommendations
- FISCALIS Tax Gap Project Group, The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, Brussels, julio de 2018, 11
- HMRC, Diverted profits Tax: Guidance, 30 November 2015
- HMRC, Measuring tax gaps : Tax gap estimates for 2018 to 2019, 2020
- IMF, Current challenges in revenue mobilization: Improving tax compliance, IMF Staff Report, Washington DC, enero de 2015

- IRS, Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers: An Overview, report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy) / submitted by Richard A. Gordon , 1981
- JACKSON J. K., The OECD Initiatives on Tax Heaven, CRS Report for Congress, 2010
- MONTANARI F., Abuse of Tax Law and Penalties in EATLP Congress 2015; Surcharges and Penalties in Tax Law, ITALY Report”, 2015
- OECD Committee of Fiscal Affairs, Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project, 25 enero de 2011
- OECD SECRETARY-GENERAL, G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting: Session 5: Working for a Globally Fair and Modern International Tax System, Buenos Aires, Argentina, mayo de 2018
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015
- OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on Beps, 2021
- OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15-Final Report, 2015
- OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016
- OECD, Global Outlook on Financing for Sustainable Development 2021: A New Way to Invest for People and Planet, 2021, 7
- OECD, Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue, 1998
- OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, 2015
- OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, 2018
- OECD, The measurement of tax gaps, Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2017
- ONU, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda), A/RES/69/313, 2015

- THE WORLD BANK GROUP, Financing for Development Post-2015, 2013
- UNITED NATIONS, Protecting the Tax Base in the Digital Economy, Department of Economic and Social Affairs, 2014
- UNITED NATIONS, Financing for Sustainable Development Report 2022 : Inter-agency Task Force on Financing for Development: Bridging the Finance Divide, 2022
- USAID, Collecting Taxes: A guide to understanding and using the USAID Collecting Taxes Database, 2017-2018
- WORLD HEALTH ORGANIZATION, Public health, innovation and intellectual property: Report of the expert working group on research and development financing, EB 126/6 Add.1., 2009

Neerlandés

- REKENHOF, Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten: Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers Brussel, 2011
- VANWELKENHUYZEN T., “De toekomst van transfer pricing: Belgisch rapport n.a.v. het 71ste IFA-congres te Rio de Janeiro, Brazilië”, (27 augustus-1 september 2017) (The future of Transfer Pricing), t.f.r. 531, december 2017

Papers y Tesis

Español

- MARULANDA OTALVARO H., HEREDIA RODRÍGUEZ L., Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n° 15/2015
- REZZOAGLI B.A., Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal, Sistema de Universidad Abierta Facultad de Derecho, 2009, UNAM

Francés

- AIS S., La territorialité de l’impôt sur les bénéfices des sociétés : thèse en Droit Comparé des Affaires, Université d’Oran 2, 2019
- CAUSSADE T., La stratégie fiscale de l’entreprise : entre optimisation et fraude : thèse en vue de l’obtention du doctorat de l’Université de Toulouse, 27 de enero de 2017
- CLERET DE LANGAVANT A., Le treaty shopping, lorsque les Etats confondent causes et conséquences : analyse des mesures anti-abus développées en Belgique et l’inadéquation du projet BEPS, mémoire, 2018-2019

- HACKENBRUCH C., Abus de droit dans les opérations fiscales internationales, Mémoire de recherche, HEC Paris, mayo de 2018
- IONESCU R. N., L'abus de droit en droit communautaire : Thèse pour le doctorat en droit, Universitat Autònoma de Barcelona - Université de Toulouse I, 2009
- JOUSSET D., L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales : Thèse présentée et soutenue publiquement le 16 décembre 2016 par M. Damien JOUSSET pour l'obtention du grade de docteur en droit, 2016
- KALLERGIS, A., La Compétence Fiscale, Thèse, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, Paris, Dalloz
- LEBON L., La territorialité et l'Union européenne, Larcier (thèse), 2015
- MALEK B., Le principal purpose test (PPT) de l'action BEPS n°6 et l'abus des conventions de double imposition : impacts pour la Suisse, Texte soumis au Prix OREF, Lausanne, 2018

Inglés

- ARMAH-ATTOH D., AWAL M., Tax administration in Ghana: perceived institutional challenges, Afrobarometer Briefing Paper n° 124, 2013
- ARNOLD B. J., WILSON J. R., Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations : the Context and Possible Responses, Research Papers, University of Calgary, vol. 7 Issue 29, septiembre de 2014
- AVI-YONAH R.S, XU H., Evaluating BEPS, University of Chicago Public Law Research Paper, n° 493, 15 de enero de 2016
- AVI-YONAH R. S., International Tax as International Law, Law & Economics Working Papers, University of Michigan Law School , 2004
- AVI-YONAH, SAVIR G., IGAs vs. MAATM: Has Tax Bilateralism Outlived Its Usefulness? University of Michigan Public Law Research Paper n°. 384, 8 febrero de 2014
- BAUMANN, A., Digital Economy: The Future of International Taxation and Digital Income, Papers, University of Oslo, 2017
- BAHL R. W., A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis, IMF Staff Papers, 18, 1971
- BERETTA G., Mobility of Individuals and Taxation, IFA Research Paper, 2017-2018

- CHOWDHURY N., SKARSTEDT C.E., The principle of good governance Draft Working Paper, CISDL Recent Developments in International Law Related to Sustainable Development Series, Oxford, 2005
- BRUN J-F., DIAKITE M., Tax Potential and Tax Effort: An Empirical Estimation for Non-resource Tax Revenue and VAT's Revenue, Études et Documents, n° 10, CERDI, 2016
- CHRISTIANS A., Networks, Norms, and National Tax Policy, Papers, Washington University Global Studies Law Review, 2010
- CHRISTIANS A., DEAN S. A., RING D., ROSENZWEIG A., Taxation as a Global Socio-Legal Phenomenon in Legal Studies, Research Paper Series Paper n° 1057, enero de 2008
- CHRISTIANS A., Hard Law, Soft Law, and International Taxation, Legal Studies Research Paper Series Paper n° 1049, 2007
- DE BROE L., International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties, and EC-law, Proefschrift voorgelegd tot het behalen van de graad van doctor in de rechten, aan de Katholieke Universiteit Leuven, KUL, Louvain, 2007
- EC, Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators : Final Report, Taxation and Customs Union, Working Paper n°61 2015
- FITZGERALD V., Financial Development and Economic Growth: A Critical View, Background paper for World Economic and Social Survey 2006
- FITZGERALD V., International Tax Cooperation and Innovative Development Finance, DESA Working Paper No. 123 ST/ESA/2012/DWP/123, 2012
- GADŽO S., Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, Amsterdam, The Netherlands: IBFD Doctoral Series, 41, 2018
- GODIN M., HINDRIKS J., A Review of critical issues on tax design and tax administration in a global economy and developing countries *in* BEFIND Working Paper n°7, junio de 2015
- GODIN M., HOUSSA R., MEGERSA K., Institutional Quality, Economic Development and the Performance of VAT, BEFIND, 2017
- GRINBERG I., International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate (Paper), Georgetown University Law Center, 2019

- GRINBERG I., User Participation in Value Creation (Paper), Georgetown University Law Center , 2018
- HANDLER H., How should Europe React to our Corporate Tax Reform Plans? Policy Crossover Center ; Vienna-Europe Flash Paper 2/2017, 2017
- JESTIN K., Harmful Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead, 2008
(<http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf>)
- LE T.M., MORENO-DODSON B., BAYRAKTAR N., Tax Capacity and Tax Effort :Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009, Policy Research Working Paper 6252, The World Bank, octubre de 2012
- LEDERMAN L., DUGAN J., Information Matters in Tax Enforcement, Research Paper Number 396,2020 BYU L. REV. 145, 2020
- LIPS W., COBHAM A., Paradise lost :Who will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?, 27 de noviembre de 2017
- LOTZ J., MORSS E., Measuring Tax effort in Developing Countries, IMF Staff Paper, Vol.14, 1967
- MARTIN J., PARENTI M., TOUBAL F., Corporate Tax Avoidance and Industry Concentration, ECARES working paper 2020-29, julio de 2020
- NELLEN A., Internet Taxation and Principles of Good Tax Policy, Manuscript 1152, San Jose State University, 2012
- OBI C. K., IFELUNINI I., Mobilization of domestic resources for economic development financing in Nigeria: does tax matter? Scientific papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics and Administration. 45/2019, 2019
- OMGBA L.D., Working Paper 2016/154 On the mobilization of domestic resources in oil countries : The role of historical factors, WIDER, diciembre de 2016
- PESSINO C., FENOCHIETTO R., Understanding Countries' Tax Effort, IMF Working Paper 13/244, 2013
- PILKINGTON C., FARRON S., International direct taxation of e-commerce: developing a new conceptual model from marketing principles, Lap Lambert Academic Publishing GmbH KG, 2011

- PRICHARD W., CUSTERS A., DOM R., DAVNEPORT S. R., ROSCITT M., Innovations in Tax Compliance : Conceptual Framework. Policy Research Working Paper, n° 9032. World Bank, Washington, DC, 2019
- RICHTER W. F., The Economics of the Digital Services Tax, CESifo Working Papers, septiembre de 2019
- SCOTT S., The accidental birth of “official development assistance”, OECD Development Co-Operation Working Paper n° 24, 2015, 14
- SLEMROD J., UR REHMAN O., WASEEM M., Pecuniary and Non-pecuniary Motivations for Tax Compliance: Evidence from Pakistan, NBER Working Paper, n° 25623, 2019
- SOUILLARD B., Import Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from the China Shock, ECARES, julio de 2020
- STOTSKY J. G. and WOLDEMARIAM A., Tax Effort in Sub-Saharan Africa, IMF Working Paper, 97/107, 1997
- TOBIN J., Financial globalisation., World Development, 28(6), 2000
- TUCKER N.T., HEARSON M., An Unacceptable Surrender of Fiscal Sovereignty: The Neoliberal Turn to International Tax Arbitration, Cambridge University Press, 2021
- ŽIVKOVIĆ L. O., The Conference of The Parties: A Future for A More Profound Multilateralism in Tax Matters?, Zbornik radova Pravnog fakulteta Novi Sad January 2020
- ZOLT E., Tax Treaties and Developing Countries, UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper n°. 18-10, 2018

Italiano

- SAMOGIN M., L’elusione e l’abuso del diritto tributario, Tesi di Laurea Universita Ca’ Foscari 2012-2013

Declaración, comunicación, conferencias y notas

Español

- CE, Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, 31 de mayo de 2006

- CE, Comunicación al Parlamento europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países /* COM/2012/0351 final */ nota 1
- CE, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo: Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, 6 de diciembre 2012, COM/2012/0722
- CE, Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras, 2020, COM/2020/313 final
- CE, Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción [*sic*] de los tipos del impuesto sobre la renta (Texto pertinente a efectos del EEE) [notificada con el número C (2002) 4487], n 2003/442/CE
- COMISIÓN EUROPEA, Documento de trabajo del personal de la Comisión sobre el libre flujo de datos y las cuestiones emergentes de la economía europea de datos: Acompañamiento del documento Comunicación sobre la construcción de una economía de datos europea, SWD (2017) 2 final, 10 de enero de 2017
- COMISIÓN EUROPEA, Documento de trabajo sobre evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las sociedades de una presencia digital significativa y propuesta de Directiva del Consejo sobre el sistema común de un impuesto sobre los servicios digitales sobre los ingresos resultante de la prestación de determinados servicios digitales SWD (2018) 81 final, 2018
- OCDE, Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 8 de octubre de 2021
- PE, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI))
- PE, Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI))
- PE, Resolución de 8 de julio de 2015, sobre la elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos a la gobernanza, la protección social y el desarrollo en los países en desarrollo (2015/2058(INI))
- TAX JUSTICE NETWORK, El Estado de la Justicia Fiscal: 2020: La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19, noviembre de 2020

Francés

- CE, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, 2006
- CE, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, 2015
- CE, "Fiscalité et développement – Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal", 21 avril 2010, COM (2010)163
- COMMISSION EUROPÉENNE, "Aide d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple", communiqué de presse du 30 août 2016
- COMMISSION EUROPEENNE, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM (2016) 023 final, 2016 (<http://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>)
- CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, 24 de febrero de 2022, 5724/22 FISC 22 ECOFIN 66 + COR1
- FUEST C., PARENTI M., TOUBAL F., Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?, Conseil d'analyse économique, 2019/6 n°54, 2019
- PE, Résolution du 8 mars 2011 sur la fiscalité et le développement – coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, P7 TA(2011)0082
- MALHERBE J. Compte rendus, Institut Latino-Américain de droit fiscal (I.L.A.T.) - Congrès d'octobre 2008, Revue de droit international et de droit comparé, 2009, n° 1
- VANWELKENHUYZEN T. , Droit fiscal international, Conferencia del 21 de octubre 2017, IEC-IAB, diapositiva 23

Inglés

- TRAVERSA E., Corporate Tax Residence and Mobility, EATLP Annual Congress Lodz, Amsterdam, IBFD, 2018

- CE, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, Brussels, 15.7.2020, COM, 2020/312 final 4
- CFE, Opinion Statement CFE 2/2021 on the EU Digital Levy Consultation Issued by CFE Tax Advisers Europe Submitted to the EU Institutions on 12 April 2021
- CFE, Opinion Statement on the EU Proposal for a Directive on Minimum Tax & OECD Model Rules Implementing Pillar 2 (Global Minimum Taxation) Issued by CFE Tax Advisers Europe Submitted to the EU Institutions on 4 April 2022
- Communication from the commission to the european parliament and the council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, Brussels, 15.7.2020 com(2020) 312 final 2
- EC, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 21 de Marzo de 2018, SWD (2018) 81 final/2
- EC, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council : Business Taxation for the 21st Century, COM (2021) 251 final, 2021, 1 ECLI: ECLI:EU:C:2011:214
- EC, Communication from The Commission to the European Parliament and The Council: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market?, Brussels, 21.9.2017 COM (2017) 547 final
- ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS COUNCIL, Background Brief, Brussels, 24/05/2022
- EUROPEAN TRADE UNION, Posición de la CES sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS) Adoptada en la reunión del Comité Ejecutivo de 14 y 15 de diciembre 2016
- G7, Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué: Policy Paper de junio de 2021
- HUFBAUER G. C., LU Z., The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff, Policy Brief, Peterson Institute for International Economics, junio de 2018

- IMF, OECD, WORLD BANK, Developing the International Dialogue on Taxation : A Joint Proposal , 13 de marzo de 2002
- KRISTOFFERSSON E., How to Tax the Sharing Economy, Proceedings of the GSRD International Conference. World research library, 2019
- OECD, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997
- OECD, Joint Declaration of Business and Government Representatives: Government/Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce, 7 de octubre de 1998 (<http://www.oecd.org/dataoecd/62/60/1932547.pdf>)
- TJUE, Research Note Whether there are specific rules or general principles on the abuse of law in the area of direct taxation in the Member States, 16 de octubre de 2017
- TROITSKIY V., Trends in International Tax Planning : New Qualifications and Tax Jurisdiction Shopping, Challenges of the Knowledge Society (CKS), Volume 13, 2019
- UE, Decisión 2017/1283 de la Comisión de 30 de agosto de 2016 relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.
- UNITED NATIONS, International Conference on Financing for Development, Monterrey, Mexico, 18-22 de marzo de 2001
- UNITED NATIONS, ECOSOC: la coopération internationale en matière fiscale doit permettre aux pays en développement de dégager plus de ressources propres, au service de leur croissance, ECOSOC/6506, 2012

Sitios web y periódicos

Español

- LIZZARDY G., Paraísos fiscales: progresos o sólo promesas, BBC Mundo, Reino Unido, noviembre de 2010
(http://www.bbc.co.uk/mundo/noticias/2010/11/101108_paraiso_fiscal_ao.Google Scholar)
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DE PERÚ, Capítulo V. Modelos de convenios existente en la experiencia mundial
(https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100143&view=article&catid=297&id=2208&lang=es-ES)
- PE, Elusión versus evasión de impuestos: glosario fácil sobre fiscalidad

<http://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20150529STO61068/elusion-versus-evasion-de-impuestos-glosario-facil-sobre-fiscalidad>)

- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

<https://dle.rae.es/cooperar>)

- WOLTERS KLUWER, Planificación fiscal agresiva

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAIAAAEAMtMSbF1jTAAAkMTY1NTQ7Wy1KLizPw8WyMDQ0sDEwOwQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA_OZyPzUAAAA=WKE)

Francés

- CAPITAL, “taxe Gafa : Bruno Le Maire promet de l'appliquer en France dès 2019”, 06/12/2018

<https://www.capital.fr/economie-politique/taxe-gafa-bruno-lemaire-promet-de-lappliquer-en-france-des-2019-13187543>)

- COVELIERS D., GOYVAERTS G.D., “Nouveau devoir d'échange d'informations des dispositifs transfrontaliers - Directive européenne approuvée le 25 mai 2018”, Tiberghien Avocats, 25/05/2018

<https://www.tiberghien.com/fr/1281/nouveau-devoir-d-echange-d-informations-des-dispositifs-transfrontaliers-directive-europeenne-approuvee-le-25-mai-2018><https://www.tiberghien.com/fr/1281/nouveau-devoir-d-echange-d-informations-des-dispositifs-transfrontaliers-directive-europeenne-approuvee-le-25-mai-2018>)

- STIGLITZ J. E. La désolante réforme fiscale de Donald Trump, Les Echos, 26 de octubre de 2017

<https://www.lesechos.fr/2017/10/la-desolante-reforme-fiscale-de-donald-trump-186166>)

Inglés

- ANDERSSON M., JENSEN K., ORPO P., Nordic States Urge U-turn on EU Digital Tax Plans, Euobserver, 2018

<https://euobserver.com/opinion/141966>)

- Compare your country: Tax co-operation

<https://www.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/630/default>)

- HERNANDEZ-PULIDO E., Mexico's Flat Tax (IET) and How It Affects Investors in Mexican Real Estate Projects, PROCOPIO TAX NOTES, 2012
- IMF, Technical Assistance Transferring Knowledge and Best Practice, mayo de 2003, (<https://www.imf.org/external/pubs/ft/exrp/techass/techass.htm>)
- OECD, Glossary of Tax Terms (<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>)
- OECD, List of Unco-operative Tax Havens (<https://www.oecd.org/tax/harmful/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>)
- STIGLITZ J. E., The Global Tax Devil Is in the Details, Project Syndicate, 2021 ([The Global Tax Devil Is in the Details by Joseph E. Stiglitz - Project Syndicate \(project-syndicate.org\)](https://www.project-syndicate.org/the-global-tax-devil-is-in-the-details-by-joseph-e-stiglitz))
- UN, #Envision2030: 17 goals to transform the world for persons with disabilities (<https://www.un.org/development/desa/disabilities/envision2030.html>)
- UN, What is Financing for Sustainable Development? (<https://www.un.org/development/desa/financing/fr/about/what-financing-sustainable-development>)

ANNEXOS

Anexo 1: Estudio comparado del uso de las palabras “elusión, evasión y fraude” en instrumentos jurídicos comunitarios

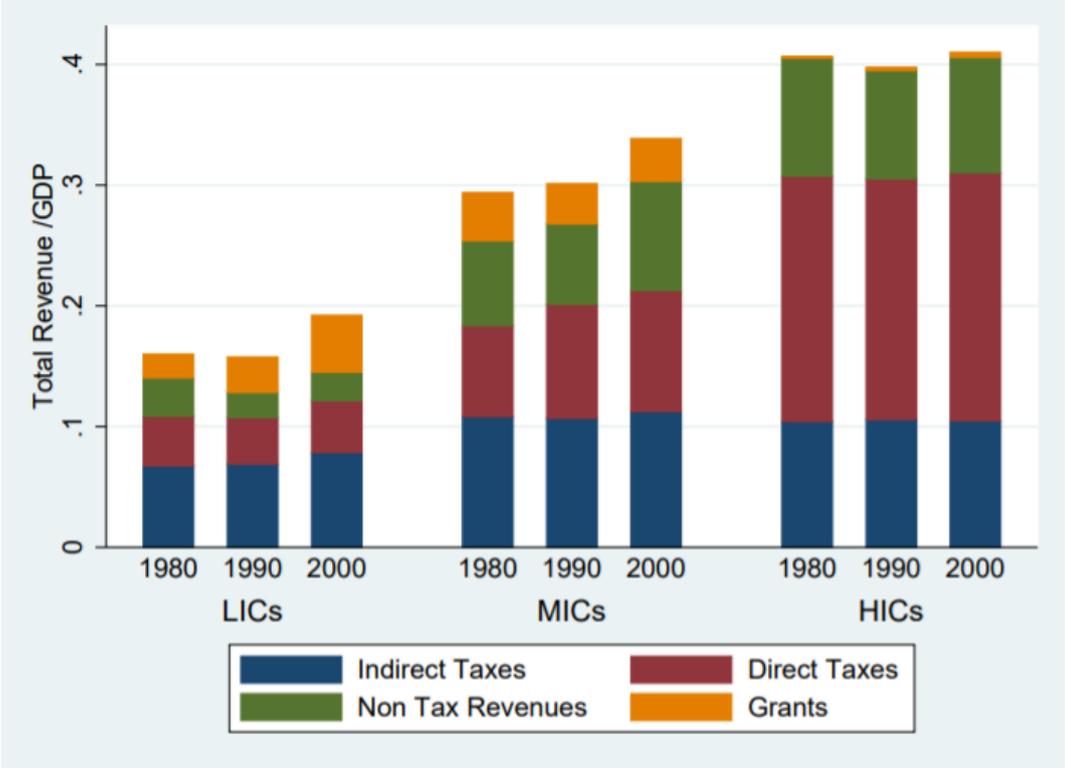
Fuente : Propia

n°	Año	Instrumento jurídico	Idioma	Elusión	Evasión	Fraude
<u>1</u>	2006	UE, directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance</i> <i>évasion</i> <i>evasão</i> <i>elusione</i> <i>ontwijking</i> <i>Umgehung</i>	<i>avoidance</i> <i>évasion</i> <i>evasão</i> <i>elusione</i> <i>ontwijking</i> <i>Umgehung</i>	<i>evasion</i> <i>fraude</i> <i>fraude</i> <i>evasione</i> <i>fraud</i> <i>Hinterziehung</i>
<u>2</u>	2011	TJUE, sentencia de 7 de abril de 2011 en el asunto C-20/09 Comisión Europea contra República Portuguesa, ECLI: ECLI:EU:C:2011:214	EN FR PT IT NL DE		<i>avoidance</i> <i>évasion</i> <i>evasão</i> <i>evasione</i> <i>ontwijking</i> <i>Umgehung</i>	<i>evasion</i> <i>fraude</i> <i>fraude</i> <i>frode</i> <i>ontduiking</i> <i>Hinterziehung</i>
<u>3</u>	2013	PE, Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI))	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance</i> <i>évitement</i> <i>elisão,</i> <i>elusione</i> <i>ontwijking</i> <i>umgehung</i>	<i>evasion</i> <i>évasion</i> <i>evasão</i> <i>evasione</i> <i>ontduiking</i> <i>Betrug</i>	<i>fraud</i> <i>fraude</i> <i>fraude</i> <i>frode</i> <i>fraude</i> <i>Hinterziehung</i>
<u>4</u>	2015	PE, Resolución de 8 de julio de 2015, sobre la elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos a la gobernanza, la protección social y el desarrollo en los países en desarrollo (2015/2058(INI))	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance</i> <i>évasion</i> <i>elisao</i> <i>elusione</i> <i>ontwijking</i> <i>umgehung</i>	<i>evasion</i> <i>fraude</i> <i>evasão</i> <i>evasione</i> <i>ontduiking</i> <i>hinterziehung</i>	
<u>5</u>	2016	UE, Directiva 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance</i> <i>evasion</i> <i>elisão</i> <i>elusione</i> <i>ontwijking</i> <i>Vermeidung</i>		

<u>6</u>	2017	TJUE, sentencia de 8 de marzo de 2017 en el asunto C-14/16 Euro Park Service, ECLI:EU:C:2017:177	EN FR PT IT NL DE		avoidance évasion evasão evasione ontwijking <i>Umgehung</i>	evasion fraude fraude frode fraude <i>Hinterziehung</i>
<u>7</u>	2017	TJUE, sentencia de 19 de octubre de 2017 en el asunto C-101/16 SC Paper Consult SRL ECLI:EU:C:2017:775	EN FR PT IT NL DE		avoidance évasion evasão elusione ontwijking <i>Umgehung</i>	evasion fraude fraude evasione fraude <i>Hinterziehung</i>
<u>8</u>	2017	PE, Recomendación de 13 de diciembre de 2017 al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscal (2016/3044(RSP))	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance, évasion elisao elusione ontwijking Vermeidung</i>	<i>evasion fraude evasão evasione ontduiking Hinterziehung</i>	
<u>9</u>	2019	PE, Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI))	EN FR PT IT NL DE	<i>avoidance évasion elisao elusione ontwijking vermeidung</i>	<i>evasion fraude evasão evasione ontduiking hinterziehung</i>	

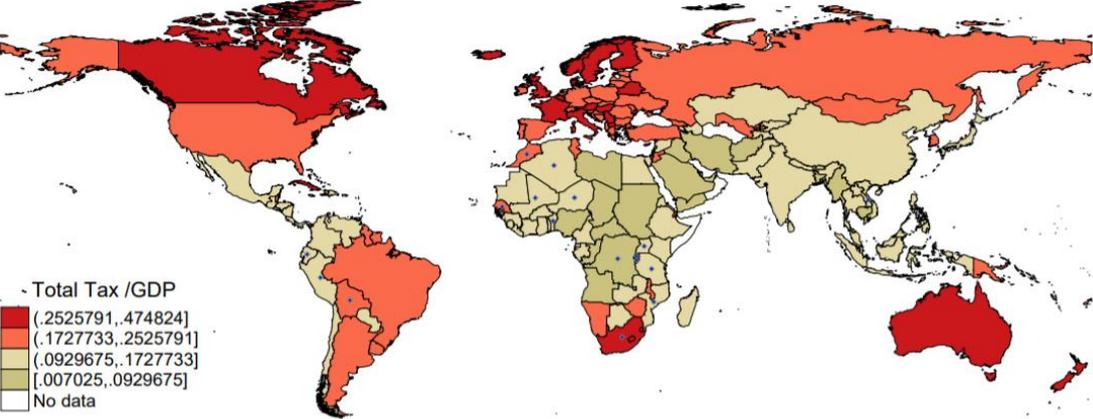
Anexo 2: Ingresos fiscales / PIB : comparación por nivel de renta

Fuente: O'HAREA B. A-M., *op.cit.*, 748



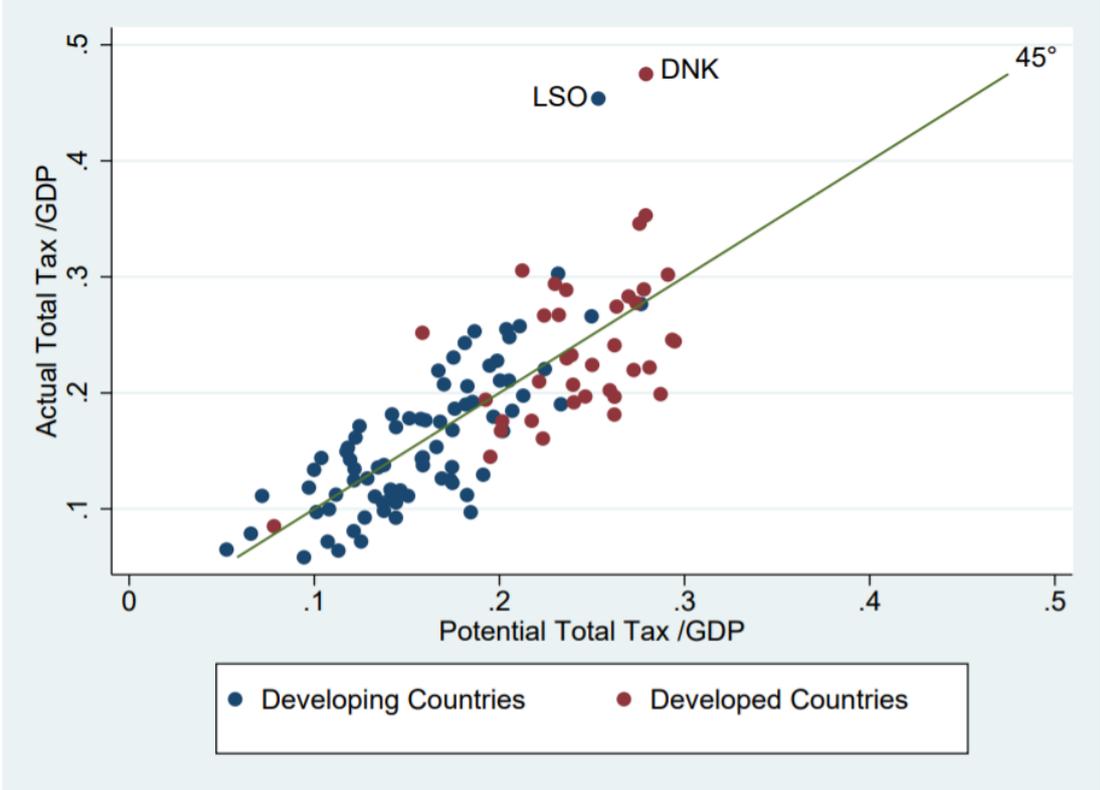
Anexo 3: Ingresos fiscales / PIB : mapa

Fuente: O'HAREA B. A-M., *ibidem*



Anexo 4: Media del recaudo fiscal potencial y efectivo en los años 2000

Fuente: GODIN M., HINDRIKS J., “A Review of critical issues on tax design and tax administration in a global economy and developing countries”, BEFIND, 2015,52



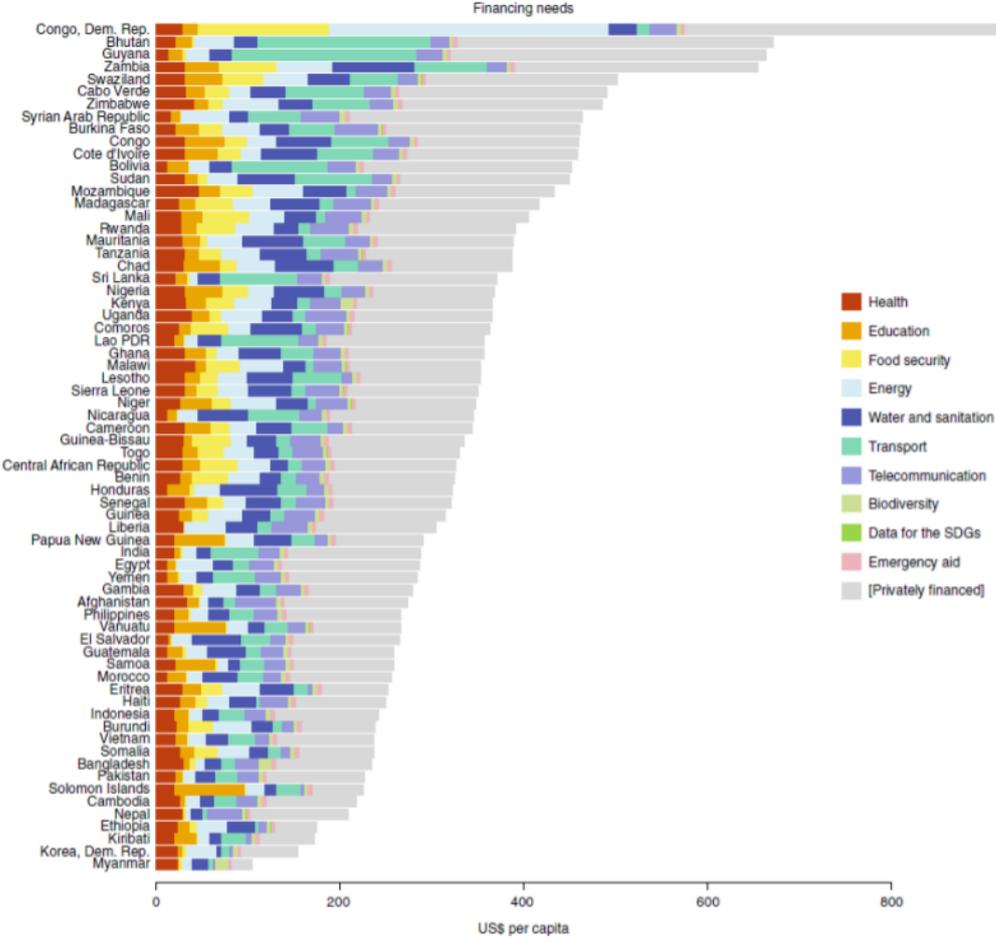
Anexo 5: Ingresos públicos excluidas transferencias (en porcentaje del PIB)

Fuente: GARCIMARTÍN C., *op.cit.*, 40

Nivel de renta	1991/1995	1996/2000	2001/2005	2006/2010
Baja	12,02	12,35	13,24	14,42
Medio baja	15,76	16,47	17,19	20,50
Medio alta	22,69	22,76	23,93	24,12
Alta (OCDE)	35,75	36,53	36,03	36,21

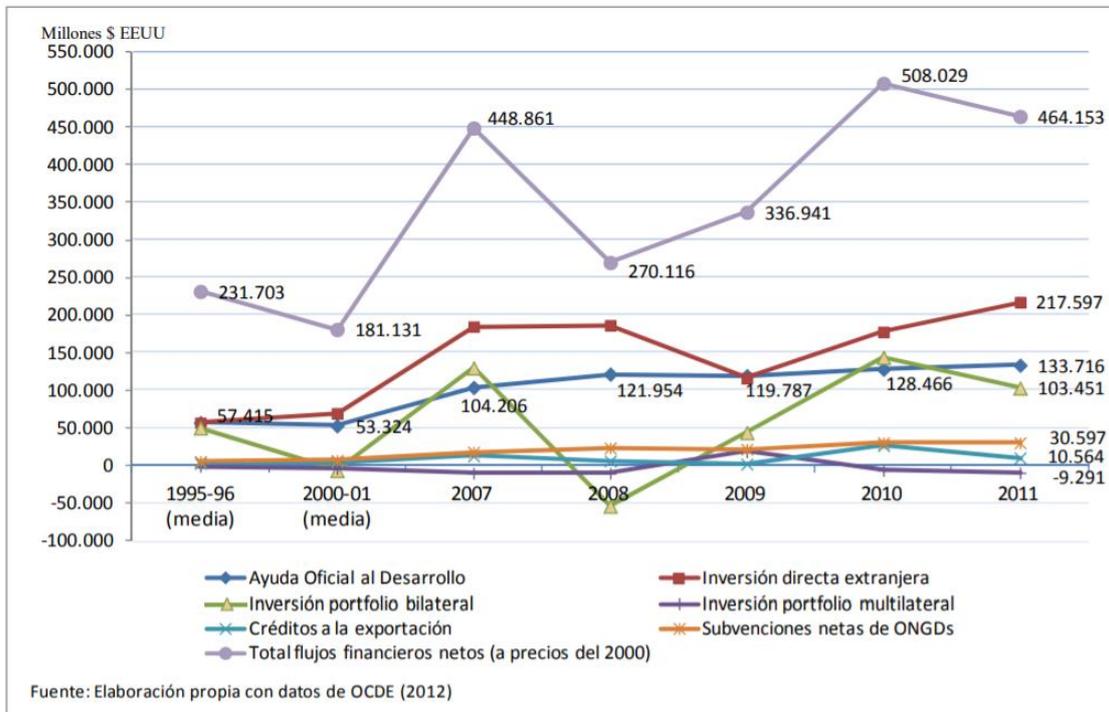
Anexo 6: Costos anuales per cápita de los ODS de los PED

Fuente : FRANKS M., LESSMANN K., JAKOB M., STECKEL J., EDENHOFER O., “Mobilizing Domestic Resources for the Agenda 2030 via Carbon Pricing” in Nature Sustainability 1, 2018, 350-357



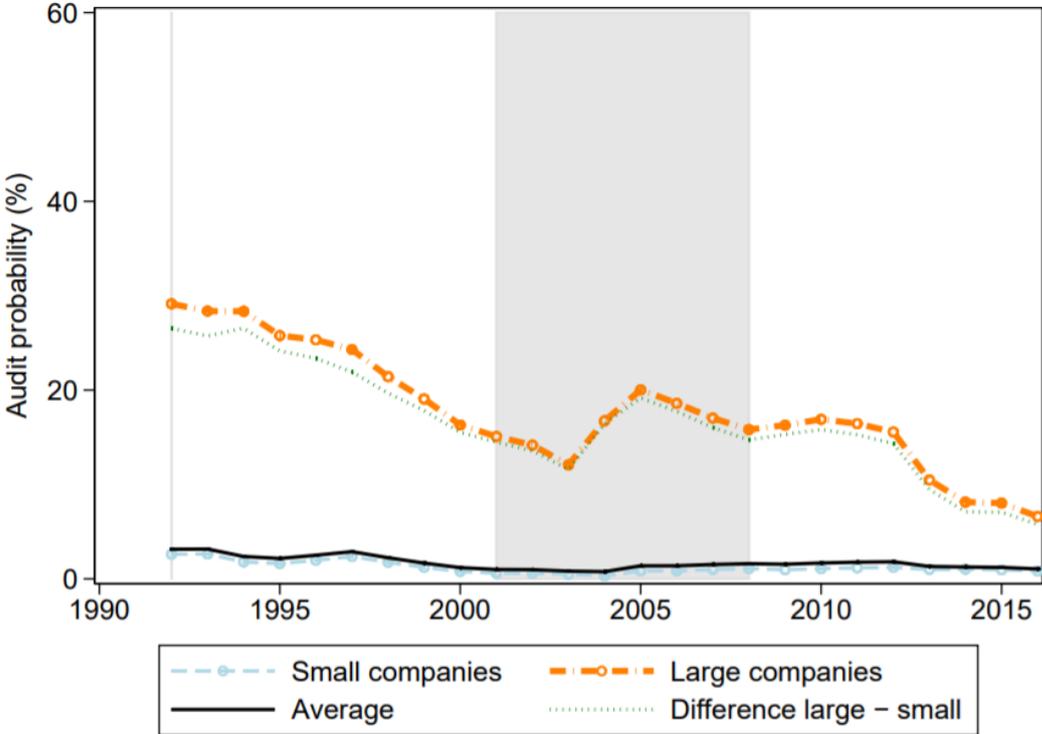
Anexo 7: Flujos de financiación del desarrollo (1995- 2011)

Fuente: CASCANTE K., GAYO D., *op.cit.*, 72



Anexo 8: Probabilidad de auditoria por el IRS de las compañías estadounidense

Fuente : MARTIN J., PARENTI M., TOUBAL F., *op.cit.*, 36



Anexo 9: Señales de evasión fiscal

Fuente : EC, Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators : Final Report, Taxation and Customs Union, Working Paper n°61 2015, 55-56

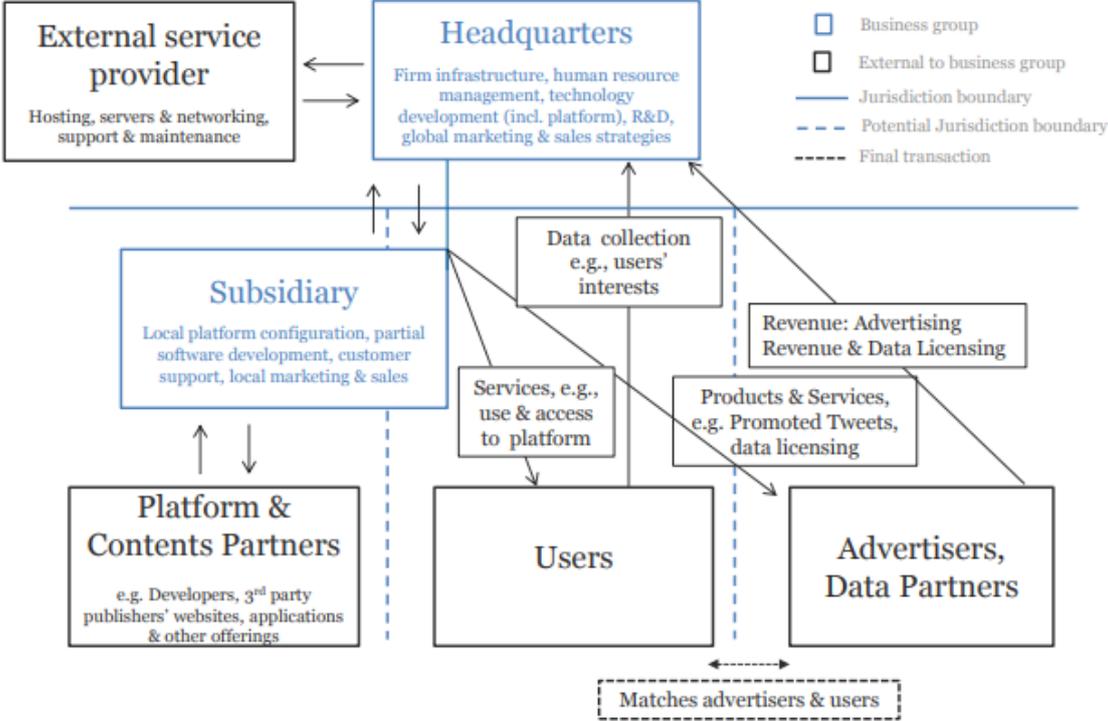
Table 10: List of ATP indicators

Theme	No.	Subject	Category	Ref. to Questionnaire
Dividends received	1	Too generous tax-exemption of dividends received	Passive	3, 4
Dividends paid	2	No withholding tax on dividends paid (absent under domestic law)	Passive	5, 6, 7
	3	No withholding tax on dividend equivalents (e.g. buy-back of shares)	Passive	8
	4	No beneficial-owner test for reduction of withholding tax on dividends	Lack of anti-abuse	6c, 6d
	5	Tax deduction for dividends paid	Active	22
Interest income	6	Income from certain hybrid instruments non-taxable	Lack of anti-abuse	11, 12
	7	No deemed income from interest-free loan (non-arm's-length transactions)	Active	10
Interest costs	8	Tax deduction for intra-group interest costs	Passive	13
	9	Tax deduction does not depend on the tax treatment in the creditor's state	Lack of anti-abuse	14a-b
	10	Tax deduction allowed for deemed interest costs on interest-free debt	Active	17
	11	No taxation of benefit from interest-free debt	Lack of anti-abuse	18
	12	No thin-capitalization rules	Lack of anti-abuse	15, 16

Theme	No.	Subject	Category	Ref. to Questionnaire
	13	No interest-limitation rules	Lack of anti-abuse	15, 16
	14	No withholding tax on interest payments (absent under domestic law)	Passive	19, 20
	15	No beneficial-owner test for reduction of withholding tax on interest	Lack of anti-abuse	20d-e
Allowance for equity capital	16	Notional interest deduction for share capital	Active	21
Royalty or other IP income	17	Patent box or other preferential tax treatment of income from IP	Active	23
	18	No taxation of capital gain (fair market value) upon transfer of IP	Passive	26, 27
Royalty or other IP costs	19	Tax deduction for intra-group royalty costs	Passive	28, 29
	20	No withholding tax on royalty payments (absent according to domestic law)	Passive	30, 31
	21	No beneficial-owner test for reduction of withholding tax on royalty	Lack of anti-abuse	31c-d
	22	R&D tax incentive obtainable also for costs that are reimbursed	Passive	24, 25
Group taxation	23	Group taxation with acquisition holding company allowed	Passive	32, 33
CFC rules	24	No CFC rules	Lack of anti-abuse	34-36
Foreign legal entities	25	Tax qualification of foreign partnership does not follow that of the foreign state	Passive	37
	26	No rule to counter a mismatch in tax qualification of a domestic partnership between own state and a foreign state	Lack of anti-abuse	38
	27	No rule to counter a mismatch in tax qualification of a domestic company between own state and a foreign state	Lack of anti-abuse	39
Tax-free company	28	Nil corporate tax rate	Active	1, 2
	29	Locally incorporated company not tax-resident if management/control is in another state	Active	40, 41
Ruling practices	30	Unilateral ruling on e.g. interest spread or royalty spread can be obtained	Passive	42, 43
	31	Excess profits rulings	Active	44

Anexo 10: Esquema de organización de empresa en la economía digital

Fuente: OECD, *op.cit.*, 2018, 45



Anexo 11: Diferencia entre DBCFT, CIT y VAT

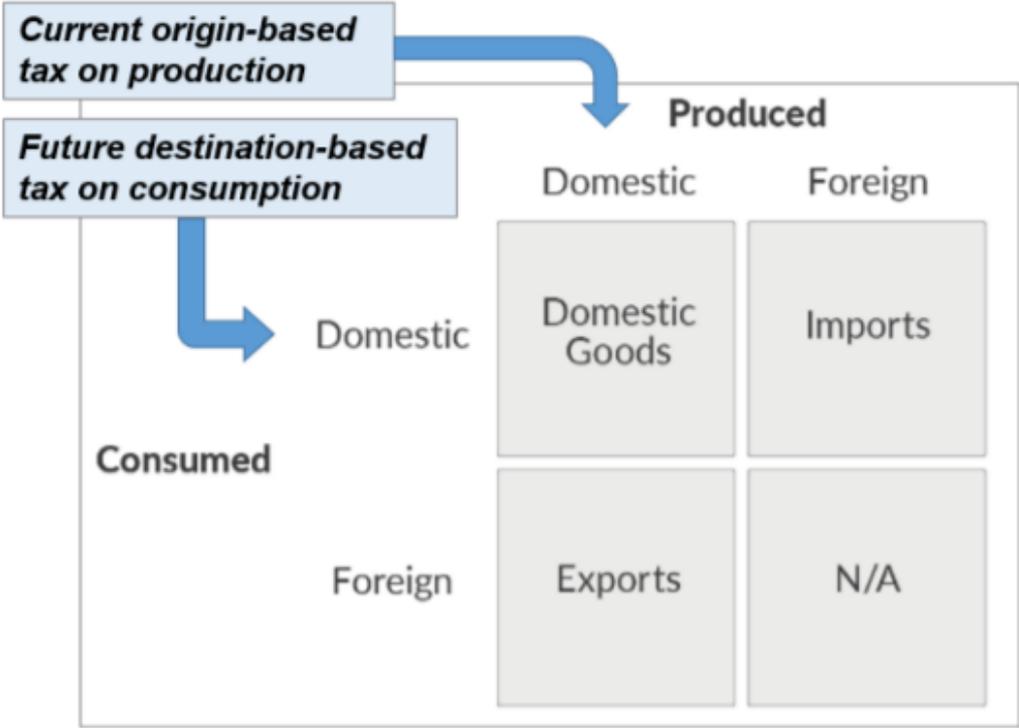
Fuente: HANDLER H., *op.cit.*, 4

Table 2: The difference between CIT, DBCFT and VAT

	Corporate income tax (CIT)	Destination-based cash flow tax (DBCFT)	Subtraction-method value added tax (VAT)
Investments	Capitalized and deductible over time as asset value declines	Immediately deductible	Immediately deductible
Current purchases from other firms	Deductible	Deductible	Deductible
Interest expenses	Deductible	Not deductible	Not deductible
Dividends	Not deductible	Not deductible	Not deductible
Employee compensation	Deductible	Deductible	Not deductible
Foreign trade	Export sales taxable, import purchases deductible	Export sales exempt, import purchases not deductible	Export sales exempt, import purchases not deductible

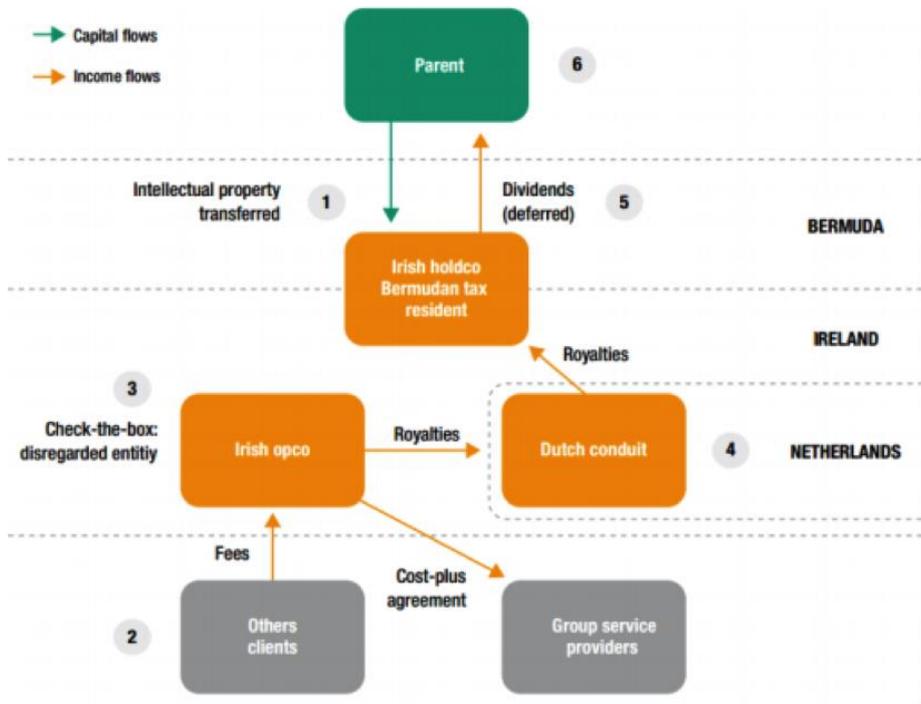
Anexo 12: Diferencia entre imposición en la destinación y la fuente
Fuente: HANDLER H., ibidem

Figure 1: Origin-based versus destination-based corporate taxation



Anexo 13: Esquema de planificación fiscal agresiva

Fuente : MARPILLAT C., *op.cit.*, 37-42



Anexo 14: Impuestos digitales en diferentes jurisdicciones

Fuente: HACIOGLU U., *op.cit.*, 633

Table 30.1 Digital taxes for selected countries at a glance

Specific country	Tax type	Tax rate (%)	Tax base	Date of enforcement
Italy	Web tax	3	Revenues from taxable digital services.	As on the first of January, 2019.
Austrian (at the proposal stage)	Extension of the advertising levy concept	5	Advertising fee (exclusive of VAT).	Yet to be enforced.
Russia	Google Tax	15.2	Taxable revenue under, <ul style="list-style-type: none"> • B2C transactions • B2B transactions 	For B2C: Since January 1, 2017. For B2B: Since January 1, 2019.
United Kingdom	Diverted Profits Tax	25	The taxable profit avoided in the United Kingdom on account of avoidance of a permanent establishment, is, hence, based on estimates by the UK Tax Authorities.	Since May 2015
India	Equalization Levy	6	The charges for online advertisement in companies not based in India.	Effective since June 1, 2016
Australia	Diverted Profits Tax (similar to UK's case)	40	The amount of taxable profit is determined by Australian Tax Authorities "assessment processes".	Enacted since July 1, 2017 (yet to come into effect)

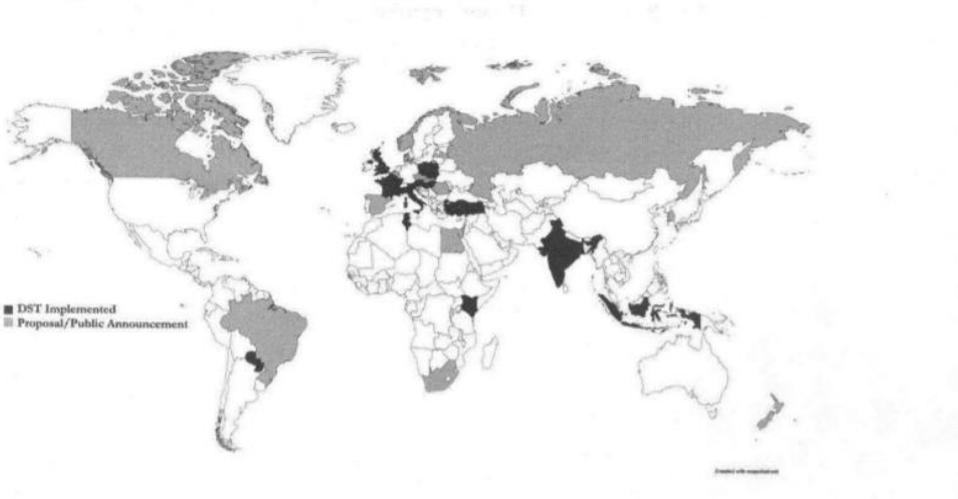
Anexo 15: Impuestos digitales en diferentes jurisdicciones

Fuente: KIM Y., *op.cit.*, 152

	Threshold ¹¹⁵	Scope	Rate	Effective
EU Proposal	€750/50 million	Advertisement/ Digital interfaces, intermediation, online marketplace/ Data transfer, resale of private data	3%	(failed)
France	€750/25 million	Same as above	3%	2019 (collection postponed until Dec. 2020)
Italy	€750/5.5 million	Same as above	3%	2020
Spain	€750/3 million	Same as above	3%	2020 (expected)
Czech Republic	€750/CZK 100 million	Same as above	5%	2021 (expected)
Belgium	€750/5 million	Selling of user data	3%	n/a (proposed)
U.K.	£500/25 million	Search engines/ Digital interfaces, intermediation, online marketplace/ Social media	2%	2020
Austria	€750/10 million	Advertisement	5%	2020
Hungary	HUF 100 million (no local threshold)	Advertisement	7.5%, temporarily 0% (July 2019 – Dec. 2022)	2017
Poland	n/a	Audio-visual media service and audio-visual commercial communication	1.5%	2020

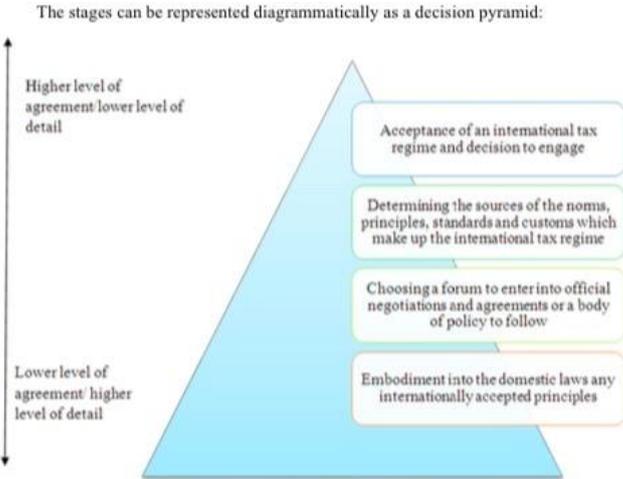
Anexo 16: Mapa de países con ISD vigente (2020)

Fuente : KIM Y., *ibidem*



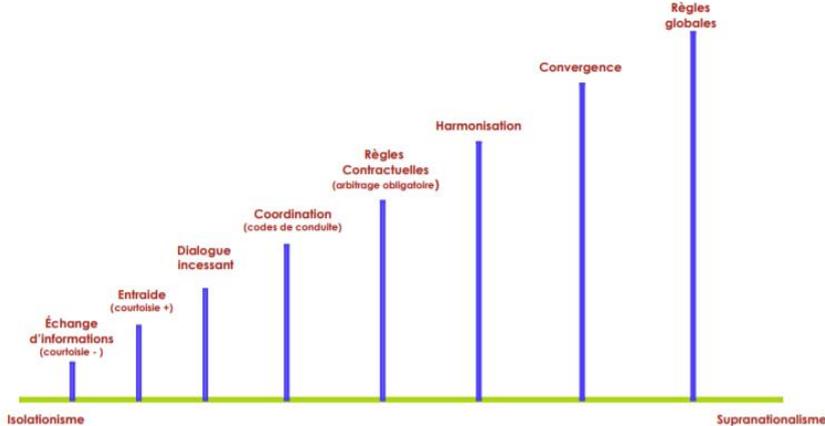
Anexo 17: Evolución hacia un régimen de fiscalidad internacional vinculante

Fuente: SADIQ K., “The Inherent International Tax Regime and Its Constraints on Australia’s Sovereignty” in *University of Queensland Law Journal*, 31(1), 2012, 141



Anexo 18: Cooperación evolutiva
Fuente: DEBLOCK C., RIOUX M., *op.cit.*, 42

Figure 1. La coopération évolutive



Anexo 19: Ingresos de grandes empresas digitales

Fuente: HUFBAUER G. C., LU Z., *op.cit.*, 6

Table 1 Revenue of digital companies, fiscal year 2017 (millions of US dollars or euros)

Company	Total revenue	EU revenue	Headquarters	Note on EU revenue
Amazon	\$106,110	\$21,719	United States	ROW excluding the US = \$54,297. EU revenue = 40% * \$54,297 = \$21,719
eBay	\$9,567	\$3,609	United States	\$1,359 in the UK, \$1,450 in Germany, and \$2,667 ROW excluding the US, the UK, and Germany. EU revenue = \$1,359 + \$1,450 + 30% * \$2,667 = \$3,609
Expedia	\$10,060	\$1,810	United States	ROW excluding the US = \$4,525. EU revenue = 40% * \$4,525 = \$1,810
Facebook	\$40,653	\$9,168	United States	ROW excluding the US = \$22,919. EU revenue = 40% * \$22,919 = \$9,168
Google	\$110,855	\$36,582	United States	EMEA total, which accounted for 33% of total revenue
Microsoft	\$89,950	\$17,881	United States	ROW excluding the US for FY ending 06/30/2017 = \$44,702. EU revenue = 40% * \$44,702 = \$17,881
Netflix	\$11,693	\$1,284	United States	ROW excluding the US = \$3,211. EU revenue = 40% * \$3,211 = \$1,284
RELX Group ^a	€ 7,355	€ 2,642	United States	€1,083 in the UK, €855 in Netherlands, and €704 in other European countries
Salesforce ^a	\$10,480	\$1,904	United States	Europe, for FY ending 01/31/2018
Spotify ^a	€ 4,090	€ 1,170	Sweden	€444 in the UK, €3 in Luxembourg, and €2,066 ROW excluding the US, the UK and Luxembourg. EU revenue = €444 + €3 + 35% * €2,066 = €1,170
Twitter	\$2,443	\$274	United States	ROW excluding the US and Japan = \$686. EU revenue = 40% * \$686 = \$274
SAP ^a	€ 23,461	€ 10,415	Germany	EMEA total. Germany = €3,352
Oracle ^a	\$37,728	\$8,524	United States	\$1,999 in the UK, \$1,417 in Germany. ROW excluding the US, Japan, Canada, the UK and Germany = \$13,822. EU revenue = \$1,999 + \$1,417 + 35% * \$13,822 = \$8,524. Data for FY ending 05/31/2017
Airbnb	Private company; revenue data not publicly available			
Uber	Private company; revenue data not publicly available			

ROW = rest of the world; EMEA = Europe, the Middle East, and Africa

a. Company revenues may not be subject to the digital services tax due to their business models.

Note: The table covers only large publicly traded firms because information is not readily available for smaller companies. Most companies do not report European revenue data separately. EU digital revenue is estimated by allocating the most disaggregated digital revenue by geography in part to the European Union, assuming that the EU share of digital revenue is 10 percentage points plus the European Union's share of that geography's GDP. For example, Amazon's revenue excluding the United States is \$54,297 million. EU GDP as a percentage of the world excluding the United States is roughly 30 percent. Therefore, adding 10 percentage points to reflect more intense EU internet usage, we assume that 40 percent of the \$54,297 million, or \$21,719 million, was Amazon's EU revenue in 2017. Similar calculations are carried out for each company. When digital revenue data are available for individual EU member countries, those figures are used. For example, for Oracle, 26 EU (less the United Kingdom and Germany, which were reported separately) member states' GDP divided by world GDP excluding the United States, Japan, Canada, the United Kingdom, and Germany = 25 percent. So EU digital revenue is estimated as: \$1,999 (from the United Kingdom) + \$1,417 (from Germany) + 35% * \$13,822 (estimate for other EU members).

Anexo 20: Jurisdicciones más responsable de las pérdidas fiscales

Fuente: TJN, *op.cit.*, 73

Table 10: Top 15 countries most responsible for global tax losses

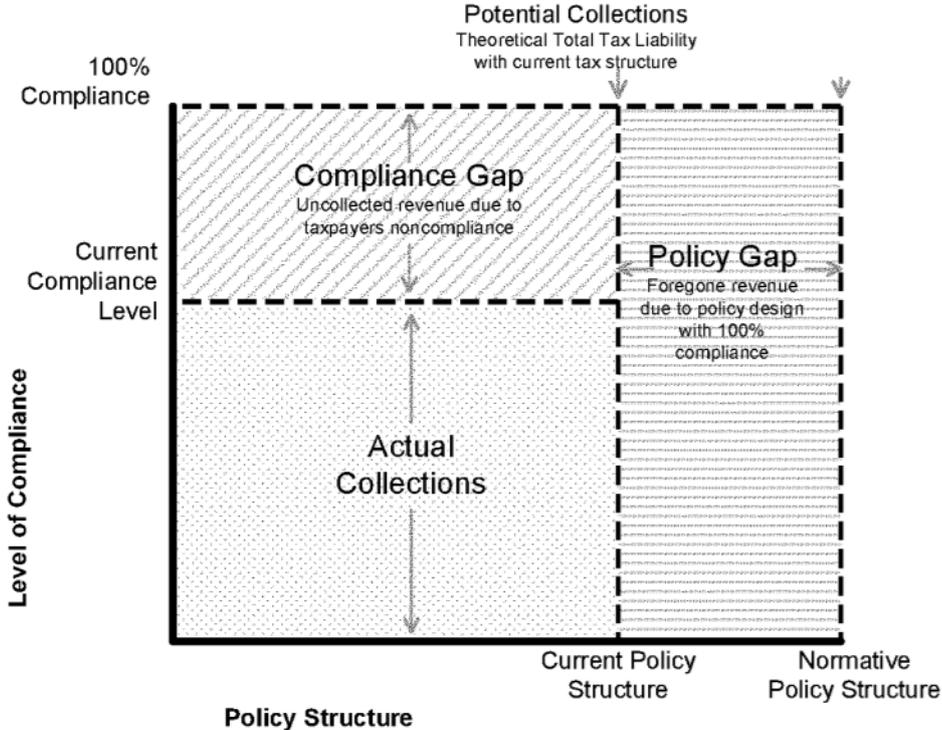
Country	Tax loss inflicted on other countries	Tax loss inflicted by enabling corporate tax abuse	Tax loss inflicted by enabling private tax evasion	Share of global tax loss responsible for	Number of lost nurses's salaries responsible for
Cayman Islands	\$70,441,676,611	\$22,819,899,267	\$47,621,777,344	16.47%	5,584,460 nurses
United Kingdom	\$42,464,646,560	\$13,671,390,701	\$28,793,255,859	9.93%	3,366,503 nurses
Netherlands	\$36,371,503,832	\$26,593,707,934	\$9,777,795,898	8.50%	2,883,452 nurses
Luxembourg	\$27,607,634,145	\$9,283,427,114	\$18,324,207,031	6.45%	2,188,672 nurses
United States	\$23,635,935,547	\$0	\$23,635,935,547	5.53%	1,873,805 nurses
Hong Kong	\$21,047,358,012	\$16,331,010,356	\$4,716,347,656	4.92%	1,668,588 nurses
China	\$20,045,803,268	\$20,045,803,268	\$0	4.69%	1,589,187 nurses
British Virgin Islands	\$16,295,774,429	\$10,405,615,250	\$5,890,159,180	3.81%	1,291,893 nurses
Ireland	\$15,830,940,779	\$6,068,846,053	\$9,762,094,727	3.70%	1,255,042 nurses
Singapore	\$14,633,842,974	\$12,221,060,747	\$2,412,782,227	3.42%	1,160,139 nurses
Bermuda	\$13,843,144,682	\$10,860,143,218	\$2,983,001,465	3.24%	1,097,454 nurses
Switzerland	\$12,844,985,635	\$10,953,644,082	\$1,891,341,553	3.00%	1,018,322 nurses
Puerto Rico	\$9,177,305,410	\$9,177,305,410	N/A	2.15%	727,556 nurses
Jersey	\$7,911,160,368	\$4,465,999,479	\$3,445,160,889	1.85%	627,179 nurses

Table 11: Country groups most responsible for global tax losses

Group	Tax loss inflicted on other countries	Tax loss inflicted by enabling corporate tax abuse	Tax loss inflicted by enabling private tax evasion	Share of global tax loss responsible for	Number of lost nurses's salaries responsible for
OECD	\$207,467,510,260	\$101,187,311,324	\$106,280,198,936	48.50%	16,447,566 nurses
UK spider's web	\$160,039,436,737	\$69,813,504,998	\$90,225,931,739	37.41%	12,687,573 nurses
Axis of tax avoidance	\$236,863,560,350	\$116,644,284,128	\$120,219,276,222	55.37%	18,778,020 nurses

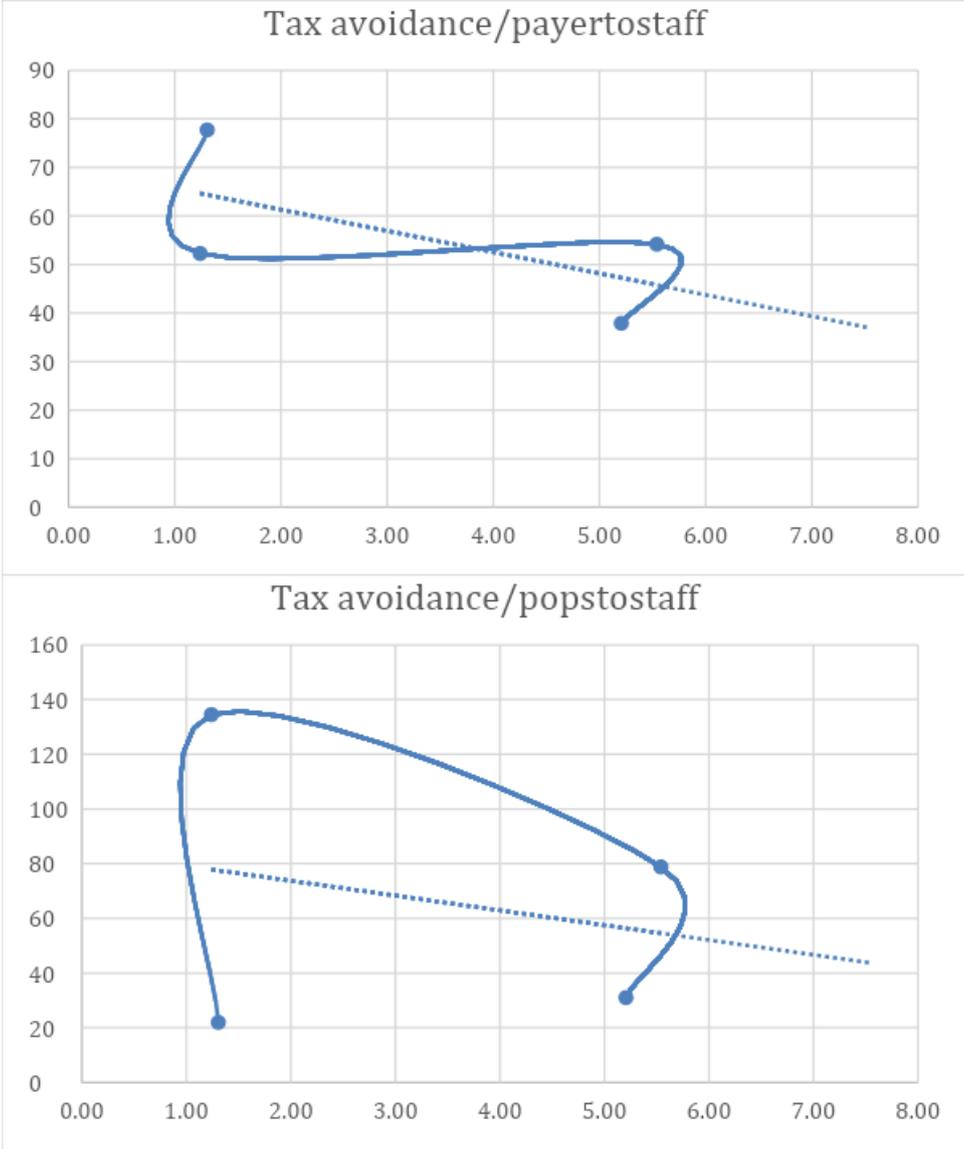
Anexo 21: Esquema de cumplimiento tributario

Fuente: IMF, Current challenges in revenue mobilization: Improving tax compliance, IMF Staff Report, Washington DC, enero de 2015, 64



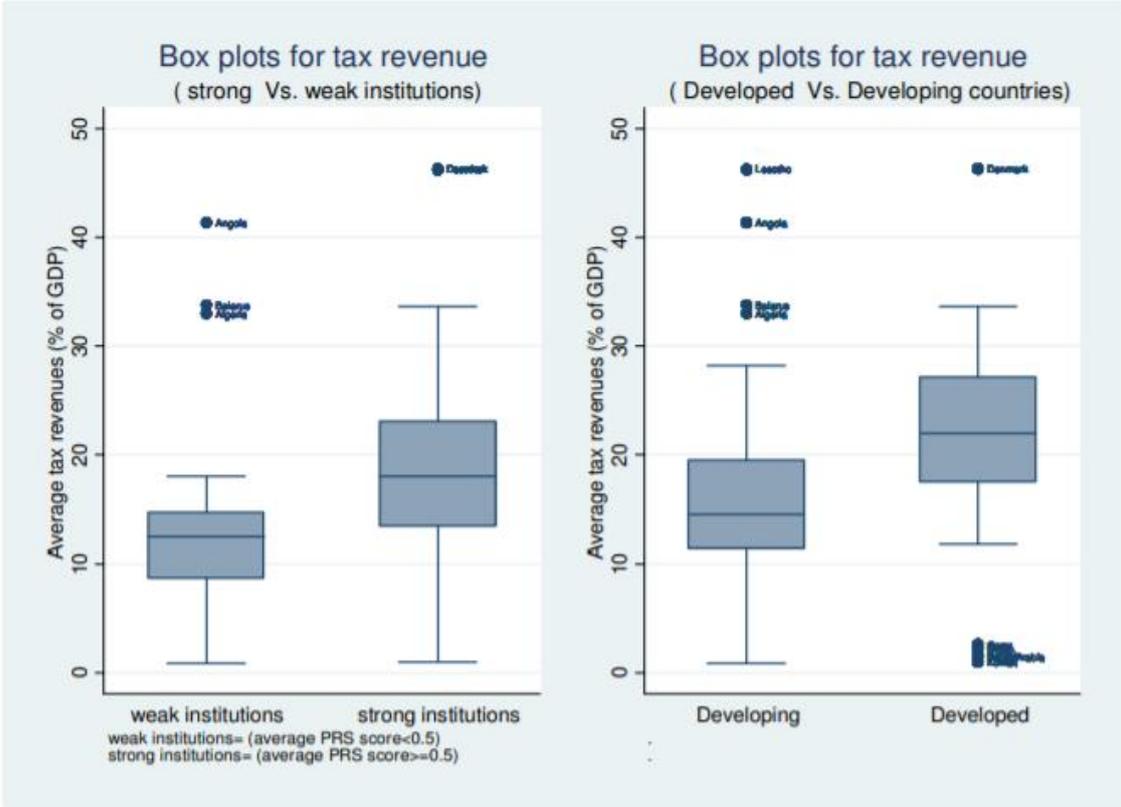
Anexo 22: Regresión lineal de los indicadores de eficiencia fiscal

Fuente: propia



Anexo 23: Ingresos fiscales en función de la calidad de las instituciones

Fuente : GODIN M., HOUSSA R., MEGERSA K., Institutional Quality, Economic Development and the Performance of VAT, BEFIND, 2017, 7



Anexo 24: Cumplimiento tributario en función de la obligación de información

Fuente : LEDERMAN L., DUGAN J., Information Matters in Tax Enforcement, Research Paper Number 396,2020 BYU L. REV. 145, 2020, 147-148

Type of Income	Voluntary Compliance Rate
"Income subject to <i>substantial</i> information reporting and withholding"	99%
"Income subject to <i>substantial</i> information reporting"	95%
"Income subject to <i>some</i> information reporting"	83%
"Income subject to <i>little or no</i> information reporting"	45%

Anexo 25: Indicadores de buena gobernanza por regiones mundiales

Fuente: OYINLOLA M.A., ADEDEJI A.A., BOLARINWA M.O., OLABISI N., *op.cit.*, 70

Governance indicators regions in the world (1995–2015).

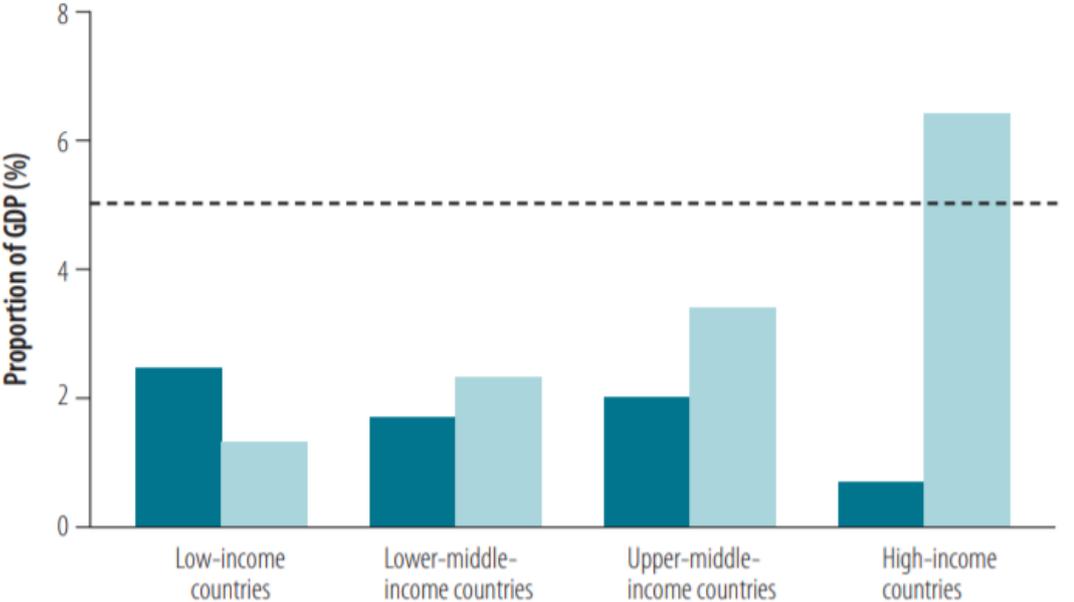
Source: Authors Computation from World Governance Indicators (WGI), 2016.

Region	Political	Economic	Institutional	Aggregate
Arab	−0.852	−0.416	−0.366	−0.545
East Asia	0.203	0.405	0.342	0.317
Europe	0.578	0.761	0.649	0.663
Latin America	−0.024	−0.033	−0.182	−0.082
MENA	−0.706	−0.204	−0.157	−0.355
North America	0.319	0.224	0.162	0.235
SSA	−0.579	−0.722	−0.665	−0.656
Average	−0.498	−0.563	−0.568	−0.637

Note: Political comprises of Political Stability and Voice and Accountability, Economic comprises of Government Effectiveness and Regulatory Quality and Institutional comprises of Rule of Law and Control of Corruption.

Anexo 26: Perdidas fiscales en función de la riqueza del país

Fuente: O'HAREA B. A-M., *op.cit.*, 748



■ Revenues lost to international corporate tax avoidance ■ Domestic government health expenditure
-- Recommended minimum spending on health

GDP: gross domestic product.

Anexo 27: Determinantes del esfuerzo fiscal

Fuente: LE T.M., MORENO-DODSON B., BAYRAKTAR N., Tax Capacity and Tax Effort :Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009, Policy Research Working Paper 6252, The World Bank, octubre de 2012, 14

Table 1 – Determinants of Tax Revenues and Taxable Capacity

Panel A: Population growth used as proxy for demographic characteristic									
Dependent Variable: Tax Revenue in % of GDP									
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	1994-2009			1994-2001			2002-2009		
Constant	22.891 (26.96)***	14.423 (13.235)**	11.133 (9.218)***	21.581 (16.48)***	12.894 (7.306)***	9.289 (5.061)***	23.807 (21.051)**	12.43 (8.054)***	11.935 (7.059)***
GDP per capita (constant)	1.11 (5.126)***	0.503 (2.103)**	0.002 (0.008)	1.23 (3.112)***	0.635 (1.614)*	-0.238 (-0.557)	0.993 (3.716)***	-0.113 (-0.341)	0.199 (0.627)
Population Growth	-0.883 (-4.283)**	-0.672 (-3.044)**	-0.854 (-3.896)***	-0.362 (-1.26)	0.375 (1.191)	0.029 (0.092)	-0.961 (-2.967)**	-1.053 (-3.168)**	-1.289 (-3.796)***
Trade openness (% of GDP)	0.036 (8.099)***	0.024 (5.242)***	0.025 (5.609)***	0.029 (4.056)***	0.011 (1.562)	0.015 (2.084)**	0.04 (6.979)***	0.029 (5.182)***	0.028 (4.97)***
Agriculture value added (% of GDP)	-0.243 (-11.855)*	-0.154 (-7.13)***	-0.067 (-2.794)***	-0.233 (-8.477)**	-0.162 (-5.818)**	-0.089 (-2.896)***	-0.276 (-7.962)**	-0.133 (-3.577)**	-0.029 (-0.685)
CORRUPTION INDEX		-0.824 (-6.739)***			-0.666 (-3.559)***			-1.385 (-7.091)***	
BUREAUCRACY INDEX			-1.273 (-9.056)***			-1.275 (-5.906)***			-1.252 (-6.34)***
OBS	1322	1125	1125	589	483	483	733	642	642
Adjusted R2	0.58	0.65	0.66	6.48	0.69	0.70	0.58	0.64	0.64

Panel B: Age dependency used as proxy for demographic characteristic									
Dependent Variable: Tax Revenue in % of GDP									
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	1994-2009			1994-2001			2002-2009		
Constant	24.483 (16.979)**	18.864 (12.486)**	15.314 (9.41)***	21.724 (9.467)***	14.233 (5.546)***	10.005 (3.816)***	25.628 (12.414)**	17.145 (7.943)***	16.766 (7.3)***
GDP per capita (constant)	1.01 (4.665)***	0.422 (1.78)*	0.004 (0.016)	1.19 (2.997)***	0.63 (1.596)	-0.251 (-0.588)	0.843 (3.224)***	-0.223 (-0.681)	0.154 (0.483)
Age dependency ratio	-0.045 (-2.438)**	-0.089 (-4.892)**	-0.08 (-4.503)***	-0.011 (-0.396)	-0.009 (-0.343)	-0.01 (-0.363)	-0.046 (-1.642)*	-0.096 (-3.68)***	-0.091 (-3.461)***
Trade openness (% of GDP)	0.033 (7.445)***	0.021 (4.794)***	0.021 (4.92)***	0.027 (3.871)***	0.014 (1.972)**	0.015 (2.214)**	0.036 (6.49)***	0.026 (4.75)***	0.024 (4.391)***
Agriculture value added (% of GDP)	-0.235 (-10.038)*	-0.113 (-4.712)**	-0.04 (-1.557)	-0.231 (-7.316)**	-0.152 (-4.827)**	-0.083 (-2.482)**	-0.29 (-7.885)**	-0.118 (-3.122)**	-0.038 (-0.886)
CORRUPTION INDEX		-0.882 (-7.209)***			-0.675 (-3.607)***			-1.41 (-7.227)***	
BUREAUCRACY INDEX			-1.232 (-8.868)***			-1.28 (-6.064)***			-1.171 (-5.994)***
OBS	1322	1125	1125	589	483	483	733	642	642
Adjusted R2	0.58	0.65	0.66	6.49	0.68	0.70	0.58	0.65	0.64

Anexo 28: Impacto de la base imponible armonizada sobre las transferencias intragrupo

Fuente: CE, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 2016, 35

Table 4: Impact on intra-group profit shifting

	Baseline		CCCTB		Change	
	Outward	Inward	Outward	Inward	Outward	Inward
Average* EU-28	-1.51%	5.51%	0.00%	0.96%	-100%	-82.5%

Source: Joint Research Centre of the European Commission (2016)

Note: The values indicate changes in percent to the theoretical tax base without intra-group profit shifting.

*Average refers to the weighted EU average of the individual country values.