

Los últimos 50 años en la fiscalidad internacional

José Luis de Juan Peñalosa

Inspector de Hacienda en excedencia

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

La evolución de la fiscalidad internacional en los últimos 50 años ha sufrido un cambio de paradigma, que se ha visto acelerado en los últimos tiempos. Los inicios de la fiscalidad internacional se caracterizaron por la supresión de las barreras fiscales y las discriminaciones por razones de nacionalidad y residencia, medidas que permitieron el fomento de la inversión y del comercio internacional. En los últimos años, el objetivo primordial ha sido el de combate de la elusión fiscal, la lucha contra la doble no imposición, y el control de las rentas, lo que ha dado paso a nuevos instrumentos, como las acciones BEPS, el convenio Multilateral, las nuevas Directrices de precios de transferencia o el intercambio automático de información.

Por otra parte, la historia de la fiscalidad internacional española no podría entenderse sin el denominado IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes), cuya revisión se hace necesaria por contener preceptos y criterios difícilmente aplicables en un mundo dominado por la economía digital y el comercio electrónico.

Abstract

During last 50 years, the evolution of international taxation has suffered a paradigm shift. At the beginnings of international taxation, removing tax barriers, nationality and residence discrimination, which allowed the development of the investment and the international commerce were the principal objectives. Last years, the main targets of international taxation are fighting against tax evasion, double non-taxation, and uncontrolled income. That means new tools like the BEPS actions, the Multilateral Convention, the new guidelines on transfer pricing and the automatic information exchange.

On the other hand, the Nonresidents Income Tax is one of the pillars of Spanish international taxation. This tax must be updated to the new digital economy based on e-commerce.

Palabras Clave

Fiscalidad Internacional, BEPS, Directiva Europea, Precios de transferencia. Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Key words

International Taxation, BEPS Project, European Directive, Transfer pricing, Non-Residents Income Tax.

Sumario

1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional
 - 1.1. Precios de transferencia
 - 1.2. BEPS
 - 1.3. La Unión Europea
2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

1. Un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional

El panorama que ofrece la “fiscalidad internacional” en estos años últimos -los últimos 50 años, más o menos- es de un cambio radical. Casi podría hablarse de un cambio de paradigma, larvado ya en el Modelo de Convenio OCDE de 1992 y muy acelerado en estos últimos años. A una etapa llamémosla “optimista” en un sentido expansivo, en que los países buscaban el encuentro con los otros Estados y su fiscalidad saltaba las fronteras a la búsqueda de un encuentro armonizador en Modelos de Convenio -preconizados por el de la OCDE de 1963 y seguido por los de la ONU, países andinos, etc.- en que se trataba, con mejor o peor acierto, de crear “puentes” que suprimieran las barreras fiscales (léase evitar la doble imposición jurídica e, incluso, económica), se eliminasen las discriminaciones por razón de nacionalidad y residencia, se facilitasen la inversión, el comercio, la técnica y el movimiento de capitales, etc., a esta etapa decimos, ha sucedido otra muy distinta: la basada en la desconfianza (fundada) en la actuación de grandes empresas que han ido por delante de la fiscalidad, que se manifiesta en los frenos a la expansión, en las medidas anti elusión, ..., una etapa digámoslo en términos no peyorativos, más “pesimista”, más restrictiva. Hasta el título de cubierta de los Convenios cambia el acento; pasan (casi) de señalar como finalidad la de “evitar” la doble imposición a la de evitar la “doble no imposición”, combatir, perseguir el fraude o elusión fiscal, aún a trueque de entorpecer el ideario expansivo y optimista de las etapas anteriores. No se trata en estas líneas de estigmatizar los nuevos tiempos, ni mucho menos de negar las razones que impulsan estos movimientos. Además, las circunstancias que influyen en estos cambios son muy claras y declaradas explícitamente en todos los textos que explican las nuevas medidas y actuaciones. A una época en que se intentaba construir un mundo globalizado, la Unión Europea, las diversas uniones regionales (Suramérica, Asia, etc.), sucede otra en la que la llamada globalización pone de manifiesto su lado oscuro: facilitar la “deslocalización” (fea palabra) de inversiones, personas, negocios; la fantástica digitalización de todo, la supresión del tiempo y el espacio (si es que alguna vez han existido como concepto real) en comunicaciones, encuentros; la concentración capitalista de las empresas (unas cuantas multinacionales tienen más peso económico que muchos estados) y también la imaginación de los contribuyentes, junto a la incontrolable competencia fiscal entre Estados, han producido una disminución, una baja de la “base imponible” global. Los beneficios se evaporan, no se sabe dónde se obtienen o se obtienen donde fiscalmente convenga. En fin, no parece necesaria una enumeración detallada de las circunstancias que influyen en el núcleo de las preocupaciones fiscales de ahora en contraposición a las otrora aspiraciones de armonización y expansión. El mundo se ha hecho fiscalmente más hosco, menos amistoso, más represivo.

Las cuestiones que este panorama plantea han sido motivo de preocupación de la que se han hecho eco los foros mundiales (G-20, G-8) y de las cuales se ha encargado de estudiar y proponer soluciones en la OCDE. Las etapas se van cubriendo de forma ininterrumpida desde hace mucho tiempo, y desde ángulos diversos que sólo podemos enunciar: Directrices sobre los precios de transferencia, modificaciones del Modelo OCDE de doble imposición y acciones BEPS. Todo ello acompañado de un reciente intercambio de información y su automatización progresiva, amén de intentos de creación de medios para resolución de conflictos y cooperación administrativa. Paralelamente, la Unión Europea ha introducido modificaciones sustanciales a través de Directivas que han ido encaminadas, fundamentalmente, a la creación de un mercado único, que en lo tocante a la imposición directa se está construyendo sobre la base de desplazar la imposición en la fuente -retenciones, “withholdings”- hacia la tributación en el país de residencia.

En este breve repaso no cabe pormenorizar las medidas cuyo análisis detallado, incluso somero, haría perder la perspectiva que es el objeto de estas líneas.

1.1. Precios de transferencia

Tomo como referencia las “Directrices sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales” publicadas por la OCDE en julio de 1975 y sus posteriores versiones de 2010 y la más reciente modificación de 2016 consecuencia de las Acciones BEPS 8-10 y BEPS 13. En definitiva, las Directrices tratan de “reconstruir” los precios normales de mercado que las empresas “alteran” en las transacciones entre ellas

-vinculadas, filiales, establecimientos permanentes- para desplazar el beneficio al país donde la tributación sea más baja (aunque no siempre se hace por motivos fiscales). Para ello, y en aras del principio de plena concurrencia que consagra el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, se describen los métodos de los “ajustes”-compensatorio, correlativo, primario, secundario, según el glosario de términos contenido en las Directrices-, que puedan utilizarse para determinar el “precio de mercado” (método de precio comparable en mercado libre; precio de reventa muy propio para operaciones de comercialización; método del coste incrementado y método del reparto del beneficio; método transaccional del margen neto), y finalmente el método de reparto global según una fórmula preestablecida, que la OCDE no considera aceptable ni en teoría ni en su funcionamiento, según dice¹. Naturalmente, estos métodos van acompañados de normas para solucionar los conflictos entre administraciones, y un sinfín de obligaciones de documentación (“master file”, “local file”, información país por país) a cargo del contribuyente, y consideraciones concretas sobre “intangibles”, y aún otros aspectos que se derivan de la pretendida aplicación de las Directrices. La UE publicó en 2005 un “Draft Report on the Activities of the EU joint transfer Pricing Forum in the field of documentation requirements” (repetitivo hasta la náusea de las Directrices de la OCDE).

¿Ha sido o está siendo eficaz este tratamiento de los precios entre empresas interrelacionadas para evitar el deslizamiento de los beneficios hacia zonas de fiscalidad benévola? No tengo una respuesta fiable. Sólo he podido recoger “impresiones” de algunas empresas, de la propia Administración, muy imprecisas todas. Me temo que el “remedio” de los ajustes preconizados no ha logrado, ni mucho menos, el principio de plena concurrencia ni el mercado es más “normal” que el previo a la aplicación de las Directivas. En realidad, los ajustes que exigen las Directivas juegan contra la lógica interna del mercado normal entre empresas del mismo grupo, que propende a maximizar el beneficio de la empresa aún a costa de disminuir el coste fiscal; es decir, el mercado ajustado según los métodos preconizados es un mercado virtual a gusto, eso sí, de las administraciones fiscales.

En estas impresiones personales me llama la atención el rechazo fulminante que hace la OCDE del reparto global según fórmulas preestablecidas, es decir un reparto indiciario con arreglo a índices aceptados -capital, situación de los activos, número de empleados, cifra de negocios-. Probablemente -a mi modesto entender- este sistema es mucho más realista y conduciría a resultados más justos que los ajustes de los precios de transferencia. Y, haciendo de profeta, creo que tiene más futuro.

1.2. BEPS

La OCDE/G20 ha impulsado una serie de acciones ya en marcha y ha dejado reseñadas algunas otras a adoptar en el futuro con el fin de poner coto a las empresas multinacionales en su actuación tendente a desplazar el lugar de obtención del beneficio, dar mayor importancia a la sustancia sobre la forma, y ayudar a la transparencia fiscal, rellenar lagunas, evitar abusos, etc.

En los resúmenes publicados por la OCDE de los informes finales en 2015 y 2016, se puede obtener una visión panorámica de cuál va a ser la nueva era que se inaugura para las relaciones fiscales internacionales.

Entre las distintas acciones, las hay de carácter sustantivo y otras encaminadas a la ejecución sobre el terreno de las medidas que se adopten. Todas ellas tienen una meta común, que es la de situar la tributación en el lugar donde realmente se obtienen las rentas o beneficios y su cuantificación, lo que no es tarea baladí si es que tal empeño es posible en una economía globalizada, donde la empresa -multinacional- tiene múltiples centros de actividad,

1. Criterio que parece lógico en un contexto -Modelo OCDE- basado en el sistema de contabilidad separada entre la casa central y sus establecimientos y sucursales y se rechaza al sistema de “cifra relativa” que fue típico español desde el TR de la Contribución de utilidades de 22 septiembre 1922 y que se suprimió en el momento en que se aceptó por España el Modelo OCDE-1963, aunque quedó un “recuerdo” inútil en el artículo 7.

cada uno de los cuales puede considerarse punto esencial en la obtención del beneficio gravable. No sólo influye su organización jurídica (filiales, establecimientos, sucursales, centros de investigación, puntos de comercialización, centros de decisión económica, administrativa, ubicación de ciertos activos vitales, etc.), sino la indeterminación de muchos de estos puntos de conexión.

Por eso no es de extrañar que la Acción 1 se refiera a “los desafíos fiscales de la economía digital”. La digitalización, como bien explica el resumen publicado produce unos agujeros negros en torno a la ubicación de las operaciones, la volatilidad de los criterios de conexión con las rentas y la soberanía fiscal, la proliferación de los “modus operandi” de los actores (posibles contribuyentes); la utilización del espacio electrónico y las redes digitales sin posibilidad de fronteras, etc. Las cuestiones que plantea la empresa digitalizada son vitales. Los porcentajes de “base imponible” que se volatilizan son muy grandes y de tendencia creciente. Por ello resulta extraño, según mi criterio personal, que la Acción 1 se haya abordado tan tímidamente al limitarse a recortar las “excepciones” que el artículo 5 del Modelo de CDI (Convenio para evitar la doble imposición) de la OCDE, a recomendar la transparencia fiscal internacional para que las rentas obtenidas de la típica economía digital puedan gravarse en la casa central o sociedad matriz y a hacer hincapié en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. La Acción 1 deja casi todo en el aire, aunque permite que los países “inventen” soluciones tan básicas como cuál puede ser el nuevo punto de conexión sobre la idea de una presencia económica significativa de las rentas obtenidas con operaciones digitalizadas, o la posibilidad de una retención en origen. Es evidente que cualquier solución sobre el nuevo nexo fiscal en este tipo de operaciones no sólo afectará a los impuestos sobre la renta, sino que trascenderá a la imposición indirecta, IVA de manera especial. Y no sólo afectará al “quantum” (base) de la renta atribuible a este punto hipotético de obtención de la renta o beneficio, sino a la propia naturaleza del impuesto (¿seguirá siendo un impuesto directo o se convertirá en un impuesto sobre el consumo si se utiliza el nexo de lugar de uso de los “sitios” digitales?).

La Acción 2 se centra en la “neutralización de los mecanismos híbridos «asimétricos»”, según reza la exposición del problema. Propugna que las legislaciones internas de los países de la OCDE incluyan como norma principal que se deniegue la posibilidad de deducirse un pago en la medida que no se incluya el correlativo ingreso en la base imponible del beneficiario residente según la legislación de la jurisdicción contraparte. La Acción 2 se dirige a los países para que modifiquen, si procede, los CDI que tengan el método de exención para evitar la doble imposición. No ignora el informe que esas reglas que hacen depender una norma de lo que establezca otro país implica una coordinación que lleva consigo aumento de actividad (y coste) administrativo no siempre ágil y una posible controversia.

Quizá, no sería aventurado sugerir la solución unilateral, es decir que, salvo en los casos más frecuentes (sociedades personalistas, cuentas en participación), se resolviese la cuestión decidiendo que uno de los países suscriptores de un Convenio fuera la jurisdicción que determinase con carácter vinculante para la otra parte, o la naturaleza y cuantía de las rentas. En contra de algunos reconocidos expertos, a mi modo de ver debería ser el país de origen de la renta el que determine su cuantía y su naturaleza (dividendo, interés, gasto deducible o no de la renta en cuestión, pensión, canon, etc.). Los Convenios plantean con frecuencia la duda de si la base imponible determinada conforme a la legislación del país de la fuente debe trasladarse al país de residencia, sin que este último pueda “recalcular” la base con arreglo a su propia ley interna. Y otro tanto cabe decir de la naturaleza de la renta.

La Acción 3 se centra en la transparencia fiscal de las sociedades extranjeras con vinculación mayoritaria (filiales), atribuyéndose las rentas a la matriz. Lo hace con una serie de precauciones y alternativas y, en lo que afecta a España, miembro de la UE, subordinando el informe a lo que diga el derecho europeo. La cuestión es conocida para el contribuyente español y está regulada en el artículo 100 de la LIS, de 27 de noviembre de 2014, y RD L 3/2016.

La Acción 4 se concreta en establecer límites al endeudamiento de entidades de un grupo a través de préstamos intragrupo. La recomendación es flexible y excluye a los sectores bancarios y de seguros. De esta acción ya la LIS española ha elegido la limitación de la deducibilidad de los intereses, máxima del 30% del beneficio del ejercicio,

y flexibiliza su aplicación admitiendo el traslado de los intereses no deducidos a ejercicios siguientes. La regulación española es muy precisa en cuanto al cálculo del beneficio del ejercicio.

Las Acciones 5, 6 y 7 abordan temas puntuales y ya conocidos y tratados con anterioridad, como la competencia fiscal perniciosa, refiriéndose especialmente a la emisión de “tax ruling” complacientes, fiscalmente hablando, por parte de ciertos países y la aplicación del criterio de “actividad sustancial” para la aplicación de los regímenes preferenciales a las actividades de investigación y desarrollo, la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente (contratos de comisión, las actividades calificadas como de “carácter preparatorio o auxiliar” no constitutivas de establecimiento permanente, pero que han ido adquiriendo una importancia creciente y de carácter no tan secundaria y no tan auxiliar). La acción 6 se refiere de manera muy concreta a lo que la terminología sajona llama “treaty shopping”, cuestión ésa que llama la atención, a mi modesto entender, porque la búsqueda del convenio más favorable no parece, en sí, una conducta perniciosa. Si hay un buen CDI entre dos países no se ve la razón por la cual un contribuyente -persona física o sociedad- no pueda ganar la residencia en uno de los países convenidos “para” aplicarse un régimen fiscal favorable, aunque ésta sea una razón “exclusiva”. Cosa distinta es el uso abusivo de los CDI mediante residencias ficticias o sociedades de papel, sin contenido real. Bastaría aplicar criterios racionales de interpretación, en que prevaleciese la sustancia (realidad de la residencia o de la actividad empresarial) sobre la apariencia y en algunos casos aplicando con prudencia las cláusulas de limitación para la aplicación de los CDI.

El resto de las acciones son instrumentales -pero muy importantes- para dotar de efectividad y universalidad al nuevo paradigma de la fiscalidad internacional.

1.3. La Unión Europea

La Unión Europea no ha permanecido de brazos cruzados, si bien sin renunciar a su parsimonia habitual ante los acontecimientos y cambios que con velocidad creciente se suceden en el mundo fiscal globalizado (y no sólo en el terreno fiscal, sino en todos), ha ido publicando varias directivas que giran en torno a la creación de un espacio único y sin obstáculos. Me refiero a las directivas sobre imposición directa de ciertas rentas (dividendos, intereses y cánones). Todas ellas parecen tener como denominador común la supresión de los impuestos en la fuente (“withholdings”), además de una finalidad clara de facilitar, dentro de la UE (y también en el ámbito exterior) los movimientos de capitales. La Directiva-refundida del régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de 2011 (96/UE) tiene su origen hace ya muchos años (1990) y ha ido retocándose sin que sea preciso, ahora, mayor detalle. En su versión última especifica con claridad que pretende suprimir (dice eximir) la retención en origen y suprimir la doble imposición de los dividendos, no sólo la jurídica sino también la económica. Esta Directiva ha sufrido limitaciones propiciadas por el nuevo clima de desconfianza ante la posibilidad de “arreglos” (sic) que se consideran por los Estados miembros que no responden a razones comerciales válidas y ello ha dado lugar a la escueta Directiva (UE) 2015/121 del Consejo de 27 de enero, que dice lo que acabo de reproducir obligando a los Estados a comunicar a la Comisión las disposiciones que adopten. Con ello se hace eco de un Dictamen del Comité Económico y Social preocupado por la utilización de instrumentos financieros “híbridos” (en consonancia con la Acción 2 - BEPS), si bien este Dictamen pedía a las Administraciones fiscales un poco de claridad conceptual en las expresiones “transacción artificial”, “comportamiento comercial razonable”, “operación de naturaleza circular”, que ignoramos si realmente se ha cumplido por parte de los Estados miembros. En España, el artículo 21 de la LIS da nueva redacción a la exención de los dividendos entre filial y matriz, estableciendo limitaciones para los casos en que la filial sea receptora de dividendos de subfiliales y definiendo algunos supuestos de posibles “híbridos” (préstamos participativos, dividendos transmisibles a un tercero en virtud de contrato), todo ello en el artículo 14.b) de la Ley del IRNR.

La Directiva sobre pagos por intereses y cánones que incluye a sociedades y también a los establecimientos permanentes, tanto si son pagadores o receptores de los pagos de su casa central, decide la eliminación de la imposición en la fuente y centrándola en el país de residencia, siguiendo la misma tendencia que respecto de los dividendos filial-matriz, aunque por causas distintas. Para su aplicación, la Directiva da las definiciones de intereses

y cánones muy coincidentes con las ya contenidas en el Modelo de Convenio e la OCDE; concreta qué se entiende por entidades vinculadas, lo que se entiende por establecimiento permanente y los supuestos de no aplicación de la Directiva en los casos de fraudes o abuso. Además, de las disposiciones transitorias los plazos de aplicación se dilatan e incluso para ciertos países se aplaza. Nuestro IRNR recoge esta Directiva limitando su aplicación a los países miembros de la UE (artículo 14, letras h) y m)).

Para las personas físicas se dictó en su día (2003/48/UE) la llamada Directiva del Ahorro, inicialmente mal concebida, que ha tenido que ser completada por una nueva (2014/48/UE de 24 de marzo), que trata de tapar agujeros, extiende su aplicación a instrumentos financieros con efectos equivalentes al pago de intereses, como ciertos seguros de vida, o percibidos a través de fondos de inversión. Con la finalidad de evitar escapes posibles, se ve precisada a crear un tipo nuevo de sujetos obligados bajo el nombre de “agente pagador”, lo que, además, requiere precisiones sobre su concepto y fisonomía jurídica, y excepciones múltiples para entidades de inversión colectiva, entidades pagadoras de pensiones, fundaciones, etc. A mi entender, esta Directiva que además permite una aplicación dual (pagadores que identifican al beneficiario y entidades que retienen un impuesto liberatorio en sustitución del deber de información) no ha tenido eficacia real. Ha quedado superada por la obligación de información que, tras múltiples etapas intermedias y/o parciales (información a petición de parte modificándose el artículo correspondiente de los CDI; convenios bilaterales de información con países considerados “no cooperativos”; el Convenio FATCA -una pesadilla para las entidades bancarias- propiciado por USA únicamente en su beneficio; etc.) han concluido, a sugerencia del G20 y OCDE en la automatización de la información en cuentas bancarias que ha dado lugar en España al Real Decreto 1021/2015 de 3 de noviembre, que se acoge, como fundamentación de su promulgación, a un sinfín de antecedentes y justificantes y, sobre todo, a la Directiva 2011/16/UE y la de 9 de diciembre de 2014 (2014/107/UE del Consejo) que implica a numerosos países, algunos en proceso de tramitación todavía, por lo que, a más tardar, en 2018 nos adentraremos en el mundo llamado “big data” (manejo de millones de informaciones y obtención de conclusiones a través de los CRS (Common Reporting Standard)).

Hecho este brevísimo recorrido por los acontecimientos fiscales más salientes² ocurridos en años previos al BEPS (que ha traído consigo una batería de propuestas Directiva, alguna de ellas ya adaptadas³, cabe obtener algunas conclusiones igualmente muy escuetas:

- a. El camino emprendido de combate de la elusión fiscal, control de rentas a escala hasta hoy desconocida, el propósito de conseguir una cierta armonización de criterios entre países, no significa el olvido de que sigue, hoy por hoy, siendo necesario evitar la doble imposición internacional y que este empeño sigue siendo primordial, aunque las acciones BEPS lo ponen en duda y que es preciso actuar con sentido de las proporciones. Esta idea de medida, subsidiariedad y proporcionalidad la tiene muy presente, o la ha tenido, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. La lucha contra la evasión fiscal es importante, pero no lo justifica todo. Quiero decir que el logro de un Modelo (varios) de Convenio de Doble imposición ha sido una etapa muy larga, que se avcina otra pero que no puede prescindir de la anterior.
- b. El aluvión de textos de la OCDE, acciones BEPS, Directivas, Recomendaciones, Informes, ha introducido una cierta confusión en nuestro ordenamiento fiscal y dudas sobre el rango jurídico que quepa atribuirles, teniendo en cuenta que incluso en algunas ocasiones las propias Directivas de la UE se remiten a textos de

2. Se omite la Directiva sobre reestructuración de empresas porque no significa un cambio de orientación.

3. Entre otras, la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (11 ATAD*), la Directiva (UE) 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 o las propuestas de Directiva sobre Base imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (“BIC(C)IS”).

otros organismos (OCDE principalmente), con lo que las normas legales introducen componentes de “leyes blandas” -o “soft law”- cuyo alcance no sabemos (al menos los estudiantes de derecho “continental”) cuál sea su valor en la pirámide de Kelsen, su valor interpretativo o de simple orientación a los Estados a la hora de confeccionar las leyes tributarias. Incluso he leído algún informe y Dictamen del Consejo de Estado estudiando y proponiendo cauces administrativos, únicos para clarificar y uniformizar el entronque de estas directrices, normas e informes en nuestro Ordenamiento.

- c. Todo parece indicar que las “acciones” -BEPS y de cualquier orden- tienen un carácter de urgencia relativa, pero tienen un marchamo de simple “iter”, un camino hacia alguna solución más eficaz y con menos costes administrativos.

Esta última conclusión exigiría de inmediato un vislumbre de cuál puede ser la meta de esta carrera, un tanto alocada según mi impresión, y quiénes deben ser los actores del proyecto final (siempre será un final que no pondrá término a la historia de la fiscalidad).

Todas las referencias apuntan a dos metas, no sé si independientes, pero que intentan encontrar una fórmula de unificación de actuaciones.

Por una parte, la OCDE ha hecho público el texto de un Convenio Multilateral para aplicar un tratado referente a las medidas para prevenir la evasión fiscal y la localización de los beneficios (“Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”). Al parecer más de cien estados han concluido la negociación de este tratado multilateral que -según nos explica J.M Calderón- no es un tratado en vigor, ni siquiera un instrumento de “soft-law” con validez interpretativa, es un “tratado de tratados” que actualizaría la red de CDIs (más de 2000). Este Convenio Multilateral altera o modifica los CDI ya existentes a los que denomina “Covered Tax Agreements” en el sentido de que el intento de evitar la doble imposición debe hacerse “sin crear oportunidades de producir la «no imposición» o de reducirla mediante su evasión o elusión”, que debe incluirse en el título del CDI. Siguen treinta y nueve preceptos, de los cuales veintitrés están dedicados a resolver las discrepancias que puedan surgir de su aplicación. De una lectura rápida del texto, el Convenio augura que las discrepancias surgirán necesariamente. No es posible, ahora, detenerse en el análisis del Proyecto, que no es sencillo ni de lectura ni de asimilación.

Por otra parte, la UE lleva ya tiempo analizando la posibilidad de conseguir una aquiescencia de los países miembros para lograr una tributación por el Impuesto de Sociedades que permita obviar gran parte de las cautelas y obstáculos según he tratado de describir sucintamente, para lo cual ha propuesto una senda con dos escalones: 1º) La armonización del cálculo de la base imponible entre los países miembros de la UE. A tales efectos ha elaborado un texto articulado en el que es importante no sólo el articulado en sí, sino el “contexto de propuesta” y la exposición y explicación de la propuesta de Directiva de fecha 25-10-2016 (COM (2016) 685 final). La globalización, la digitalización y la movilidad de las formas modernas de negocios facilitan el desplazamiento de rentas y beneficios; añádase la disparidad de legislaciones entre los países miembros que facilitan “el florecimiento de las planificaciones fiscales agresivas” (“... has allowed aggressive tax planning to flourish...”), sin olvidar la realización de un mercado único en el seno de la UE, justifican esta “intromisión” de la UE en el campo de la imposición directa. 2º) Un segundo escalón sería la consolidación de las bases imponibles de las empresas de un grupo de sociedades (con inclusión de los establecimientos permanentes) según se definen en el proyectado artículo 6, y un posterior reparto entre los miembros con arreglo a determinados índices (ventas, salarios y remuneraciones, y activos) introducidos en unas proporciones fijadas dentro de una fórmula descrita en el proyectado artículo 28.

No es tiempo ni lugar para entrar en el comentario de estos proyectos, pero es difícil sustraerse a la tentación de no traer a colación el sistema español de “cifra relativa” propuesto por Flores de Lemus y Agustín Viñuales a requerimiento de la entonces Sociedad de Naciones que, por aquél entonces -años treinta del siglo pasado- buscaba la forma de evitar la doble imposición. El sistema de cifra relativa estuvo vigente en España desde 1922, por lo menos, hasta que

en la reforma tributaria de 1969 hubo de suprimirse para adoptar el llamado sistema de “contabilidad separada”, que informa el (los) modelos de Convenio para evitar la doble imposición completado en 1963 y en versiones sucesivas, modelos en los que pervivió (inútilmente) la huella del sistema español en el artículo 7, nº 4, hasta el Modelo de 2008, y cuyos vestigios son apenas perceptibles en las versiones posteriores⁴.

Todo parece indicar que Flores de Lemus no andaba muy descaminado en su empeño de no trocear la empresa, sino en mantener su unidad (base única o consolidada) y que la fiscalidad ha empezado a desandar el camino y volver a ideas pasadas, pero en condiciones mucho mejores, puesto que la digitalización puede facilitar una correcta aplicación de los índices en que se basa el reparto.

Otra cuestión que estas elucubraciones personales pueden suscitar es la de si los protagonistas pueden ser sólo las instituciones fiscales de los Estados o debe contarse más intensamente con las organizaciones empresariales o de contribuyentes. Parece que los mayores obstáculos a la solución apuntada no provienen precisamente de los contribuyentes -tal y como ha quedado demostrado, con fallos siempre posibles y con la aceptación del IVA como impuesto o procedimiento de recaudación de un impuesto sobre el consumo-. Son las Administraciones fiscales las que, da la sensación, intentan preservar su autonomía que, indudablemente, quedaría muy mermada en caso de llegarse a una solución unitaria a la hora de calcular y aplicar el Impuesto de Sociedades y son, a veces, las propias Administraciones las que entran en la guerra de incentivos fiscales y abren las puertas a la fiscalidad “creativa” o agresiva, que es un término más utilizado. Sin excluir, por supuesto, la inventiva del sector contribuyente.

Y cabe, igualmente, cuestionar si la consolidación de la base imponible es la última fase del proceso o si, en un salto hacia adelante, no se llegaría al “Home State Taxation”, gravamen en un solo país con distribución posterior conforme a índices, lo cual requeriría una armonización avanzada (casi unificación) del Impuesto.

En este repaso urgente, no puede pasarse por alto la quiebra del principio fiscal de “renta mundial” como base del gravamen de las rentas de las sociedades con actividad en países diversos, quiebra que se produce con las limitaciones severas impuestas para el cómputo de las pérdidas en el extranjero. El origen de esta tendencia cabría achacarla a la doctrina, confusa y complaciente con los Estados, del Tribunal de Luxemburgo⁵ y sobre todo al Informe de la OCDE sobre “utilización de pérdidas a través de planificación fiscal agresiva”. Todo ello ha derivado en lo que llaman “simetría en la exención”, de tal suerte que si el país de residencia aplica el método de exención para los establecimientos en el extranjero, las pérdidas no se computan en el resultado de la empresa. El fundamento (falso) es una suerte de “do ut des”; si se eximen los beneficios no se computan pérdidas, lo que, a mi juicio, implica una confusión entre lo que debe ser la base imponible (suma algebraica de resultados) mundial, con el método de evitar la doble imposición (exención o imputación, ambos legítimos), que nada tienen que ver entre sí; es una perversión de ambos conceptos tributarios (de la base imponible y de los métodos para evitar la doble imposición) vinculándolos, cuando deben operar separadamente y no condicionadamente.

En España, se ha pasado de un régimen en el que las pérdidas eran deducibles (deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades en el caso de filiales extranjeras) a expensas de una posterior “recaptura” en los supuestos en que la filial extranjera o el establecimiento permanente comenzaran a generar beneficios, a una etapa iniciada en 2013 (Ley 16/2013 de 29 de octubre) hasta 2016 en

4. Puede encontrarse en el informe español de la Sociedad de Naciones en la Revista “Hacienda Pública Española”, nº 46, pags. 177 y ss. Al final de esta Parte I hacemos un breve resumen del informe de Agustín Viñuales y Flores de Lemus.

5. OyAA - 18 julio 2007 (C-231/05); Lidl Belgium - 15 mayo 2008 (C-414/06); Krankenhaus - 23 octubre 2008 (C-414/07); X Holding BV - 25 febrero 2014 - vid. Conclusiones Comisión/ Reino Unido - 23 octubre 2014 (C-172/13).

que se produce un diferimiento en el aprovechamiento de las pérdidas al momento en que el establecimiento permanente cese su actividad o se transmita a un tercero o la filial se transmita a un tercero o se liquide. Con el Real Decreto Ley 3/2016, a partir de 2017 sólo se mantiene la deducibilidad de las pérdidas para el caso de cese de actividad del EP y la liquidación de la sociedad. Un retroceso en la internacionalización de nuestras empresas.

En el proyecto de base imponible común consolidada, se restaura una “recuperación” limitada (con recuperación automática a los 5 años desde que se generaron las pérdidas), temporal (hasta entrada en vigor de la Base consolidada) y circunscrito a la UE. La Base imponible consolidada (segunda etapa) permitiría la consolidación de las pérdidas pero sólo las de establecimientos permanentes y filiales europeas.

Resumen del informe de Flores de Lemus y A. Viñuales

El Informe enviado a la Sociedad de Naciones en 1932 responde a una petición de este alto organismo que a principios del siglo XX se hizo eco de la necesidad imperiosa de resolver el problema de la doble imposición (fenómeno injusto y entorpecedor de la expansión de la economía) entre estados soberanos. En 1932 ya se habían confeccionado modelos con soluciones parciales y medidas unilaterales. Los trabajos se financiaron inicialmente con una donación (90.000\$) de la Fundación Rockefeller y la Sociedad de naciones encargó este trabajo a M. Borduge (del Mº de Hacienda francés; MM. Blau del Ministerio suizo; Herbert Dorn, de la Corte de Finanzas de Alemania; y al profesor Flores de Lemus español, y a Sir Percy Thompson del Reino Unido. Se inició con una encuesta sobre los sistemas legales y práctica administrativa que se presentó por el profesor M. Agustín Viñuales, Profesor de economía política de la Universidad de Granada, por lo que toca al informe de España. M. Jean Guillet y Roger Pierre por Francia; M. Werner Paasche por Alemania; M. I.W Verity por el Reino Unido; y M. Joseph Weare y Miss M.L. Me Morris por los Estados Unidos.

La lectura del informe español debe hacerse, en mi opinión, con una perspectiva actualizada. A modo de resumen, insuficiente, el informe se basa en los siguientes principios:

- La unidad de la empresa debe mantenerse. El beneficio de la empresa es único, no parcelable.
- No es posible admitir que una empresa se grave por partes (establecimientos permanentes) y con una contabilidad separada para cada una de las unidades de empresa.
- Por consiguiente, no es admisible que una parte se grave por los beneficios obtenidos y otro establecimiento permanente no se grave por tener pérdidas. Si la empresa obtiene un beneficio como conjunto, el beneficio debe repartirse. De otra suerte pueden estarse gravando beneficios empresariales ficticios. Todas las unidades de la empresa contribuyen al resultado.
- El reparto debe hacerse con arreglo a determinados índices, teniendo en cuenta la naturaleza del negocio empresarial. Es el sistema que se llamó de "cifra relativa".
- El método se aplicó no sólo a la Tarifa 111 de Utilidades (hoy Impuesto de Sociedades), sino a las rentas incluidas en otra Tarifa (Tarifa 11) para los dividendos, intereses y participación en beneficios de los Consejeros.
- La determinación de la "cifra relativa" se encomienda a un órgano (hoy desaparecido, pero que puede volver aparecer) llamado Jurado Tributario - mixto en su composición- y con facultades para resolver y dirimir cuestión de hecho.

La perspectiva utilizada supone, según creo, el trasplante de la idea de cifra relativa (realmente la propuesta de la UE de "base consolidada" es una reconsideración del sistema actual), perfeccionándola con los medios actuales y los datos de que es posible disponer muchas exactos y numerosos. La extensión de la "cifra relativa" a otras rentas es más cuestionable.

2. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La breve exposición de la evolución de la fiscalidad internacional -en sus grandes trazos- en este período último que he intentado pergeñar en el punto -1- afecta, sin duda, al llamado IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes), y de hecho el articulado del impuesto ha recogido cambios operados por algunas Directivas de la UE, como lo demuestra el artículo 14 en varios de sus números y letras.

La primera cuestión que se plantea para el futuro es la pervivencia del IRNR como impuesto “autónomo” o separado de los textos legales matrices, IRPF e IS. A mi juicio, tal separación es un error. No se trata de un error meramente formal, sino que afecta a su esencia y, desde luego, a su aplicabilidad. El IRNR es un impuesto sobre la renta y afecta tanto a las personas físicas como a las entidades, y debe incluirse en los textos que atañen a la renta de los grandes grupos de obligados, como estuvo en origen y durante muchos decenios. El propio Texto del IRNR, artículo 3, lo reclama por cuanto su interpretación debe hacerse en concordancia con los textos legales matrices. La “autonomía” del IRNR es puramente instrumental, y ni siquiera tal.

Para empezar, el título calificativo del impuesto “no residentes” es una traducción literal del “nonresident” del derecho americano⁶, pero que no responde a la realidad porque los “no residentes” residen... pero en otro sitio o en otro país. Lo que no impide que les afecten, en casos concretos, los impuestos españoles, el IRPF o el IS. Y en la legislación tradicional española esta sujeción de los residentes en otros países constituía una modalidad del IRPF o del IS, que se regulaba en título propio como “obligación real” de contribuir en contraste con la “obligación personal” que abarcaba a los que residían fiscalmente en territorio español, evitando así esa definición negativa y nihilista del “no”.

La vinculación del IRNR con los dos impuestos matrices, de los que se ha desgajado en un momento dado y sin explicación racional alguna⁷, es continua y en cierto modo dificulta la aplicación, puesto que obliga a manejar tres textos. Las remisiones son continuas, unas veces duplicadas (a los dos textos matrices), otras veces especificando el impuesto al que se remite. No es necesario pormenorizar, pero hay remisiones en los artículos de residencia (artículo 6), atribución de rentas (artículo 7), individualización de rentas (artículo 8), y el artículo 13 en diversos párrafos, apartados; el artículo 14 en varios apartados también por citar algunas de las explícitas, porque existen otras en que la remisión es necesaria pero oculta, y no siempre concordante. Tal es el caso de la regulación de las retenciones (puede acontecer, acontece, que se ha declarado una exención a los “no” y, sin embargo, subsiste la obligación de retener en los “sí” residentes pagadores). Dificulta la interpretación e incluso la aplicación del impuesto; cabe plantearse, y se plantea, si una exención en el IRPF o IS es automáticamente trasladable al IRNR. El propósito de este escrito no es la de polemizar sobre aspectos concretos. Basta una lectura del RD Legislativo 5/2004 que aprueba el TR del IRNR y las Disposiciones Adicionales y Transitorias, Derogatorias y Final, todas ellas de carácter único, para darse cuenta que la creación de un impuesto hipotéticamente “autónomo” multiplica las remisiones a otros textos legislativos.

- Mi crítica al IRNR va un poco más lejos: sencillamente el T.R. contiene preceptos y criterios absurdos e inaplicables. El artículo 13 establece una serie de criterios indefendibles de sujeción al impuesto por haberse obtenido las rentas en territorio español. Los casos que llaman más la atención se refieren a las ganancias patrimoniales. Así, se entienden producidas en territorio español las ganancias “que se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español”. Este precepto implica que todos los títulos de empresas

6. El “Internal Revenue Code” de USA dedica uno de sus apartados (Part 11- Sec 871 y ss) a los “nonresident alien individuals” y para las sociedades utiliza el término “foreign corporations”.

7. Hasta se ha dicho como explicación, que el legislador del momento “olvidó” (sic) completar los textos del IRPF y del IS del Título de la obligación real al enviarlo al Legislativo y, para “soslayar” el olvido, se improvisó un texto con el IRNR.

españolas que hayan sido suscritos por residentes en el extranjero (piénsese en los muchos miles de inversores que compren o suscriban títulos de una empresa española -vg.: Telefónica- en cualquier bolsa, española o extranjera en la que se coteje) y obtengan una ganancia de capital con su venta, vendrían obligados a tributar por el IRNR, con la consiguiente declaración y autoliquidación (no hay retenedor al que se le pueda endosar la obligación). La simple enunciación del supuesto deja ver que, si tal precepto se aplicase, la venida de capitales a España sufriría un descenso abismal, incomprensible. Además, son ganancias incontroladas por el Fisco español. Es un precepto imposible.

- Afortunadamente, el criterio universal es otro (reflejado en los Modelos y CDI españoles) y se atiene a la residencia del beneficiario de la ganancia. Sin embargo, el precepto existe a pesar de que la Administración española es, creo, plenamente consciente de su inutilidad. Y éste es un aspecto grave.
- De difícil justificación y también difícil de aplicar resulta el gravamen por IRNR de “otros” bienes muebles -distintos de los valores- y derechos que deba cumplirse o se ejercitan en nuestro territorio. Los ejemplos de derechos o bienes muebles cuya transmisión puede dar lugar a una ganancia de un residente en el extranjero pueden ser múltiples (cuadros, muebles, títulos de crédito y giro, etc.), que en gran parte de los casos se realizan sin intervención pública alguna y que quedan al margen del control fiscal. La norma tampoco tiene aplicación práctica por las razones ya expuestas de ser contrarias a la legislación internacional imperante. Pero se sigue conservando en el texto legal de esta forma tan general e inconcreta.
- La transmisión de los derechos de disfrute sobre inmuebles radicados en España parece aludir a los referentes a la propiedad compartida o vacacional (“time sharing”), que dan derecho a pasar unas vacaciones en nuestro país. Los titulares poseen un título que les acredita como tales o cualquier otra forma de acreditación, títulos que son, a veces, canjeables por otros de hoteles o apartamentos en otros sitios. Parece una mala política turística para empezar y su fiscalización muy problemática. Este error, según mi criterio, se produce, igualmente, en la letra h) de este artículo 13 cuando grava las “rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas”. La imputación de rentas es, en todo caso, propio de la obligación personal de contribuir, es decir cuando obedece al propósito de dibujar el perfil de un contribuyente como un elemento más que permite atribuir al titular una capacidad de pago que permite graduar progresivamente el gravamen, carece de sentido aplicar la imputación a un contribuyente sujeto a obligación real (IRNR) del que se desconoce todo, y su capacidad de pago puede ser incluso nula. Imputar una renta parcial a un residente del extranjero, incluso cuando es titular sólo del derecho de una propiedad compartida es todavía menos admisible. En tales casos, al tener que imputar una parte del total, en función de los días que el turista utilice el inmueble, el impuesto se exige a la empresa explotadora del inmueble, con lo cual la naturaleza del impuesto resulta alterada y de un impuesto personal sobre la renta pasa a transformarse en un impuesto de empresas.
- En el propio artículo 13, el nº 2 se refiere a aquellos casos en que los rendimientos no se consideran obtenidos en territorio español y especifica sólo dos: a) los satisfechos por razón de compraventas internacionales; y b) los satisfechos por “no residentes” o por establecimiento situados fuera de las fronteras, cuando las prestaciones estén vinculadas al establecimiento.

La excepción a) se añadió al texto original porque, de no hacerlo, todas las importaciones en territorio español darían lugar a la exigencia del IRNR a los exportadores extranjeros, lo cual supondría un absurdo sin paliativos. Pero al señalar en la excepción sólo a las “compraventas internacionales” quedan fuera de la excepción los “servicios” que una empresa española reciba en el extranjero de una empresa foránea (vg.: un transporte de mercancías perteneciente a una empresa española, realizado entre San Diego y Yokohama en un carguero perteneciente a una naviera extranjera). La literalidad del precepto obligaría al naviero “no residente” a liquidar el IRNR. No tenemos noticia de que este precepto se aplique. Pero se mantiene la ley.

La excepción b) parece que admite -leído “sensu contrario”- que los rendimientos satisfechos por un residente dan lugar a la tributación por el IRNR siempre, salvo en el caso específico excepcionado. El criterio de residencia del pagador no se sostiene racionalmente. De hecho las normas internacionales -sobre todo los Modelos- acuden a este punto de conexión sólo para los supuestos de rentas del capital (dividendos, intereses, cánones), rendimientos de trabajo dependiente (y no siempre) y algunas pensiones. Su aplicación indiscriminada conduce a situaciones sin sentido. Hace ya bastantes años se publicó esta misma crítica⁸ exponiendo el caso -“jocandi causa”- de un español que tuviera que ser atendido en un viaje turístico a Roma (por ejemplo) por un dentista italiano, este servicio obligaría al dentista italiano a tributar por el IRNR en España por sus honorarios, porque le paga un residente en nuestro país. Los ejemplos pueden ser infinitos. Pero el precepto persiste en el texto legal.

Lo grave del mantenimiento de estos puntos de conexión entorpecedores es que convierten al IRNR en una suerte de campo de minas fiscales, que pueden aplicarse en ciertos casos -si interesase hacerlo- o porque alguien pueda caer en la norma de forma desprevenida. Se trata de “normas-cepo”, impropias de un sistema fiscal de estos tiempos.

- El IRNR ha ido incorporando criterios más actualizados por la vía de las exenciones (artículo 14), lo que no es siempre el sistema técnicamente más adecuado cuando de lo que se trata es de delimitar el campo de la soberanía fiscal y señalar hasta dónde alcanza. Y, además, produce interferencias interpretativas con los rendimientos que se entienden obtenidos en territorio español. Ello, no obstante, algunos de los defectos que se han señalado en las líneas anteriores se palian en parte al leer las exenciones del artículo 14, que parece ser el lugar elegido por el legislador para incorporar leyes, decretos legislativos, Directivas de la UE. Para aplicar el IRNR es necesario “superar” el artículo 13 leyendo el 14, mucho más largo.
- La responsabilidad del pagador de las rentas sujetas al IRNR se declara solidaria (artículo 19), lo que constituye una excepción a la regla general y, a mi entender, una exageración difícil de justificar. De acuerdo con esta declaración de solidaridad resulta, en realidad, que se produce un cambio de contribuyente e, que ya no es el receptor de la renta sino el pagador de la misma. Y tal resultado contradice la naturaleza y finalidad del impuesto que no puede ser otra que gravar la capacidad de pago que tiene el beneficiario de la renta y que no tiene el que es un mero pagador. Se dirá que el beneficiario reside fuera y es más difícil de exigirle el pago del impuesto. En efecto, y es esta “facilidad” de exaccionar al pagador lo que hace que el precepto sea inaceptable, porque a partir de la configuración de la responsabilidad como solidaria es de presumir, mejor dicho se puede asegurar, que el IRNR ya no se pagará por los contribuyentes “no residentes”, sino que será el pagador de la renta, éste sí residente, el que sufra el coste fiscal del impuesto, transmutando el signo del impuesto. El precepto debería atemperarse reduciendo, al menos, el grado de responsabilidad haciéndola subsidiaria. Hoy no puede ya acudir a la excusa de la dificultad de exigir el gravamen de un residente en otro país; existen acuerdos de mutua colaboración entre Administraciones de todo tipo que no justifican acudir al expediente de convertir al pagador en contribuyente sin necesidad de intentar al menos el cobro del auténtico beneficiario del rendimiento. En muchos casos el resultado puede ser lacerante.
- La obligación real del “no” residente de designar un representante en todos los casos fue el texto inicial de este impuesto. Imposible de cumplir, porque como salta a la vista no todos (casi ninguno) los perceptores de rentas originadas en España (dividendos, intereses, beneficios de actividades, servicios, etc.) están en condiciones de designar una persona a la que “encargar” relacionarse con la Administración fiscal española, y mucho menos hacerse cargo de la cuota impositiva. Y, por otra parte, la representación debe aceptarse voluntariamente y no parece que existan excesivos voluntarios para semejante encomienda. Por eso se ha limitado, en la redacción actual, a los “no residentes” con establecimiento permanente en España, precepto en cierto modo inútil por-

8. “Información Comercial Española nº 590, año 1982, pags. 70 y ss.

que cualquier establecimiento permanente necesita un representante efectivo para ser tal establecimiento. Para no dejar vacío el precepto se ha añadido que la Administración puede requerir la designación de un representante en atención a la cuantía o naturaleza de la renta. No parece que la Administración pueda exigir una designación que dependa de la voluntad del designado como representante que es un tercero.

Como resumen final, cabe añadir que el IRNR necesita con urgencia un “aggiornamento” en su ubicación, estructura y puesta al día, dotándole de racionalidad. Y, sobre todo, necesita una limpieza de fondos eliminando los “puntos de conexión” sin fundamento.



