

HACIA UN SISTEMA TRIBUTARIO MÁS JUSTO QUE REDUZCA LA DESIGUALDAD, CONTRIBUYENDO A LA IMPLEMENTACIÓN DE LA AGENDA 2030

Sofía Arana Landín¹

*Universidad del País Vasco (UPV/EHU) Facultad de Derecho. (España)
Environmental Law Institute Visiting Scholar, 1730 M Street, S. 700, Washington DC*

Title

Towards a fairer tax system, that reduces inequalities and contributes towards sustainability, favoring the implementation of the 2030 Agenda

Resumen

La realidad de nuestro sistema tributario ya no pasa por la materialidad, ni por la presencia física en que se basan nuestros puntos de conexión en materia tributaria, sino por un mundo digital, interdependiente, globalizado y con una fácil movilidad. La soberanía del Estado ya no sólo se enfrenta a problemas internos, sino que son fundamentalmente transnacionales e interdependientes. Así, no podemos dar respuestas efectivas a la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible si no comenzamos por adecuar la tributación a los nuevos tiempos para contribuir a resolver los problemas que nos afectan globalmente. De esta manera avanzaremos en sostenibilidad y equidad.

Palabras clave

Agenda 2030, puntos de conexión, tributación global, reforma sistema tributario, desigualdad.

Abstract

The reality of our tax system no longer passes through materiality, nor through the physical presence on which our connection points in tax matters are based, but through a digital world, interdependent, globalized and with easy mobility. State sovereignty no longer only faces internal problems, but they are fundamentally transnational and interdependent. Thus, we cannot

1 IP del proyecto MINECO, DER2015-63533-C1 y del grupo de investigación GIU 18/147.

provide effective responses to the implementation of the Sustainable Development Goals if we do not start by adapting taxation to the new times to help solve the problems that affect us globally. In this way, we will advance in sustainability and equity.

Keywords

2030 Agenda, nexus, global taxation, tax System reform, inequality

Fecha de recepción: 26-03-2020/ Fecha de aceptación: 2-06-2020/ Fecha de revisión: 19-06-2020.

Cómo referenciar: Arana Landín, S. (2020). Hacia un sistema tributario más justo que reduzca la desigualdad, contribuyendo a la implementación de la agenda 2030. *Revista Técnica Tributaria* (130), 113-147

SUMARIO

1. Introducción
2. El punto de partida: el fracaso del sistema unilateral que ahonda en la desigualdad interna y externa
 - 2.1. El nexo o punto de conexión en materia tributaria: criterios partidistas que ahondan en la desigualdad
 - 2.2. La competencia fiscal y los regímenes preferenciales
 - 2.3. La existencia de ciertas prácticas nocivas, generalizadas, por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro
3. El principio de justicia universal como posible eje vertebrador de la política fiscal multilateral a largo plazo
4. Del Derecho internacional tributario a la tributación global en un plano imaginario
5. Posibles propuestas que incidan en la reducción de la desigualdad
6. La Agenda 2030 y la financiación de su posible implementación
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Como tendremos oportunidad de ver a lo largo de este artículo, a pesar de que no evidentes a primera vista, los problemas de desigualdad y falta de sostenibilidad están íntimamente ligados entre sí. Y es que, tal y como se afirma en el Informe Social Mundial 2020 de la ONU², aunque las emisiones de carbono van en aumento, al igual que las temperaturas en todo el planeta, el impacto del cambio climático es bastante mayor en los países tropicales, que son los más afectados. También, con carácter general, aquellas personas dependientes de la agricultura y la pesca sufren bastante más el cambio climático que las que viven en las urbes. Por lo tanto, el cambio climático está haciendo más pobres a los más pobres, agravando la desigualdad. Si no se adoptan medidas para frenar esta desigualdad en sus diferentes frentes, no se va a poder ni siquiera cumplir con el Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) número 1, de eliminar la pobreza extrema en la Agenda de la ONU 2030.

En el Informe de Naciones Unidas de 2005 ya se advertía del gran peligro que suponía el crecimiento de la desigualdad e instaba a adoptar medidas para reducirla³. En concreto, el Informe sobre la Situación Social Mundial de Naciones Unidas de 2005 recomendaba que: *«las asimetrías mundiales resultantes de la globalización fueran compensadas mediante una distribución más igualitaria de los beneficios de una economía abierta. Ello se debería impulsar mediante la participación democrática de todos los países y gentes de la agenda de desarrollo»*.

No obstante, a pesar del tiempo transcurrido, según los diferentes informes de Naciones Unidas y el Banco Mundial, la desigualdad no ha disminuido de forma generalizada, sino que ha crecido en demasiados sitios de forma considerable durante estos años y sigue haciéndolo, agravada por las crisis y el cambio climático⁴. El Fondo Monetario Internacional avisa del peligro que supone en cuanto a la cohesión social y polarización política y menor crecimiento económico. En estos momentos la ONU considera que la desigualdad afecta en torno a un 70% de la población mundial⁵.

Desde un punto de vista tributario, las políticas fiscales pueden ser un elemento muy importante no sólo para poder contribuir al objetivo de la disminución de la desigualdad, sino también para muchas otras políticas de justicia social y para coadyuvar a la consecución de los distintos ODS. En la base de nuestras democracias está la justicia, tanto fiscal como social. El hecho de que el sistema haya sido tradicionalmente opaco e imperfecto ha beneficiado muy

2 Vid.. UNDESA World Social Report 2020 en <https://www.un.org/development/desa/dspd/world-social-report.html>

3 United Nations, Report on the World Social Situation 2005, disponible en: <https://www.un.org/press/en/2005/soc4681.doc.htm>

4 Cfr. International Monetary Fund (2017), *Tackling Economic Inequality*, Washington DC, disponible en: <https://www.imf.org/en/publications/fm/issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>

5 Vid.. UNDESA World Social Report 2020 en <https://www.un.org/development/desa/dspd/world-social-report.html>

especialmente a aquellos con mayores posibilidades de beneficiarse de dichas imperfecciones, ahondando en la desigualdad social.

Sin embargo, los tributos pueden y deben cumplir con su función redistribuidora, reduciendo la desigualdad desde un punto de vista interno y para ello no es necesario que aumente la progresividad, sino simplemente la transparencia. Esto está ocurriendo ya en la era post-BEPS con la adopción de varias de sus acciones.

¿Pueden también contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo? Entendemos que, a través de políticas fiscales, también se puede contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo. Por ejemplo, las cláusulas «*tax sparing*» y «*matching credit*» del Modelo de Convenio de Doble Imposición, constituyen claros ejemplos de cómo a través de la vía tributaria también se puede contribuir a la reducción de la desigualdad desde un punto de vista externo⁶. En concreto, mediante la utilización de dichas cláusulas se puede conseguir que, gracias a las ventajas fiscales que ofrecen las mismas cuando hay un Convenio de Doble Imposición firmado entre un país desarrollado con otro menos desarrollado, las empresas del primero se asienten en el segundo creando riqueza y puestos de trabajo. De no existir este tipo de cláusulas, las ventajas fiscales ofrecidas por los países en vías de desarrollo quedarían absorbidas por el país de residencia del inversor, al hacerle tributar por su renta universal y aplicar el método de imputación ordinario en su país de residencia.

Si bien, las políticas fiscales, especialmente en materia de imposición directa, pueden contribuir a la reducción de la desigualdad en el plano teórico, en la práctica, la realidad de la contribución del derecho tributario a la reducción de la desigualdad interna y externa suele diferir bastante de este panorama idílico. Lamentablemente, existe una realidad que dista mucho de suponer una auténtica contribución a la reducción de esta desigualdad. Sin embargo, se aprecian cambios evidentes en la era post-BEPS que van en la dirección adecuada y que, de seguir por esta senda, pueden conseguir una reducción significativa de la desigualdad sin necesidad de un fuerte aumento de la progresividad.

Así, si bien es evidente que la consecución de la reducción de la desigualdad y de los ODS requiere de cambios de mucho mayor calado (residentes en el poder de las relaciones internacionales) que la modificación de las reglas de reparto de la soberanía fiscal, no es menos cierto que las políticas fiscales pueden ejercer una función muy importante que hay que explorar, aunque sea en el plano de la imaginación, especialmente en materia de imposición directa. Por lo menos, hay que situar en el plano ideal la dirección que debieran ir tomando las políticas fiscales de la imposición directa porque hace demasiado tiempo que eran deseables y en algún momento, con el fuerte anclaje que pueden tener en la justicia social pueden pasar a ser realidad.

Hay que tener en cuenta, que las políticas post BEPS que se están implementando ahora también resultaron utópicas en su momento. Por poner un claro

6 Ya estudiadas en su día por Joan HORTALÁ y VALVÉ, en «Las cláusulas *Tax Sparing* y *Matching Credit*. Incentivos fiscales a Países en Vías de Desarrollo a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional», *Boletín de la Facultad de Derecho*, nº8-9, 1995.

ejemplo, hace un par de décadas era impensable cambiar las estructuras de poder y las normas y los sistemas financieros a un nivel global para luchar contra los paraísos fiscales, para conseguir que cooperaran siendo transparentes y, sin embargo, así ha sido, reduciendo de forma muy considerable el número y alcance de estas jurisdicciones.

Otro ejemplo ilustrativo es el cambio en los índices de Transparencia Internacional, encabezado hasta hace una década siempre por países del África subsahariana y en el otro extremo aparecían otros países como Suiza, EE.UU o Reino Unido, como los menos corruptos. Hoy en día, la forma de calcular esos índices ha cambiado.

Otro ejemplo son medidas como el «*Country by Country Reporting*» incluido en la vigente 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. En la misma se incluyen las normas aplicables a la presentación de la información país por país por parte de los grupos de empresas multinacionales que resultaban impensables hace un par de décadas. Se ha avanzado mucho en materia de intercambio automático de información tanto a nivel de la UE como de la OCDE, formando parte de la plataforma de intercambio automático a día de hoy 84 jurisdicciones, que van aumentando en número, gracias a la implementación de la acción número 13 del plan BEPS.

De este modo, se puede observar cómo ha habido en el pasado reciente ideas que, aunque, en un principio, pudieran haberse considerado como «utopías», han pasado a formar parte de la realidad actual. Además, ello se ha conseguido gracias a la adopción de consensos a nivel multilateral que han servido de base para el cambio.

En materia de imposición directa, hasta el momento, se puede observar un cierto fracaso del sistema unilateral actual, que ahonda en la desigualdad interna y externa, cuyas causas pueden considerarse las siguientes:

- un importante defecto en el punto de partida: los criterios elegidos como puntos de conexión en materia de derecho internacional tributario, donde no sólo no se ajustan a la realidad de los tiempos, sino que, además, se perjudica a los países en vías de desarrollo;
- el hecho de que países desarrollados se ofrezcan a ser ya no tanto paraísos fiscales como regímenes preferentes de baja tributación.
- ciertas prácticas nocivas por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro muchas, simplemente, veces aprovechando las ventajas ofrecidas por ciertas jurisdicciones;

En definitiva, diferentes causas han contribuido de forma muy importante a agravar la desigualdad, tanto desde una perspectiva interna como externa. Teniendo en cuenta que tanto la desigualdad como la sostenibilidad conforman problemas globales, interdependientes que requieren de soluciones innovado-

ras, valientes y multilaterales, hay que realizar un esfuerzo de adaptación de la tributación a estos parámetros.

La realidad actual ya no pasa por la materialidad, ni por la presencia física en que se basan nuestros puntos de conexión en materia tributaria, sino en el mundo digital, interdependiente, globalizado y con una fácil movilidad.

Además, la soberanía del Estado ya no sólo se enfrenta a problemas internos, sino que son fundamentalmente transnacionales e interdependientes y la cooperación se vuelve indispensable para poder actuar incluso sobre los hechos que, hasta el momento, consideramos internos porque afectan a nuestra propia jurisdicción. La reciente pandemia es un botón de muestra de ello: las jurisdicciones ya no son entes cerrados sin influencia del exterior, existe una realidad global, una realidad con ventajas y problemas que traspasan fronteras.

Una de las palabras más repetidas en el informe sobre el avance en la implementación de la Agenda 2030, incluso en la propia agenda, es la de «*multilateralidad*»⁷ junto a la expresión «*no dejar a nadie atrás*». Pues bien, se trata de terminología que, en cierto sentido, va en dirección opuesta a las bases de nuestro sistema tributario pero que, sin embargo, entendemos que va en la dirección correcta, por lo que creemos, que tenemos que adaptar de forma real nuestras políticas fiscales a esta realidad.

SACHS nos recuerda que, desde una perspectiva normativa podríamos decir que una buena sociedad no es únicamente una sociedad económicamente próspera (con unos elevados ingresos per cápita), sino que ha de ser socialmente inclusiva, ambientalmente sostenible y bien gobernada⁸. Para la ONU, los objetivos normativos del desarrollo sostenible adoptados por los Estados Miembros pasan por cómo usar nuestra comprensión de las interacciones entre la economía, la sociedad, el medio ambiente y el gobierno para determinar el mejor modo de crear sociedades prósperas, inclusivas, sostenibles y bien gobernadas.

El derecho tributario puede contribuir de forma importante para conseguir estos objetivos normativos, pero, para ello, debe no sólo intentar fomentar una hacienda pública con sistemas tributarios modernos, progresivos, políticas fiscales mejoradas y una recaudación más eficiente, como se estableció en la Conferencia de Adis Abeba, sino que, sobre todo, tienen que mejorar la justicia, transparencia, eficiencia y eficacia de sus sistemas tributarios reduciendo desigualdades y siendo sostenibles.

En definitiva, se trata este de un trabajo en el que, tras partir de un estudio de la realidad actual de los sistemas tributarios, en materia de imposición directa, para demostrar su fracaso e inadecuación, intenta proyectarse hacia el futuro, sugiriendo un cambio que entendemos necesario, en tanto que los presupuestos en los que queda asentado el sistema actual han cambiado hace

7 UN Economic and Social Council (High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council, High-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council) (2019), *Special edition: progress towards the Sustainable Development Goals*.

8 SACHS, Jeffrey (2015), *La era del Desarrollo Sostenible*, ed. Deusto, pp.22-23.

décadas y, además, no han conseguido un sistema basado en la justicia universal, ahondando en la desigualdad.

Además, aunque estemos en el campo de la imaginación, de un desiderátum de lo que debería ser el futuro de la tributación directa, pasamos a ofrecer soluciones basándonos en el principio de justicia universal, que entendemos que puede resultar un fuerte anclaje para el mismo y en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, que resultan ser un compromiso ineludible no sólo para los más de 100 países que se han comprometido con la Agenda 2030, sino para la propia supervivencia de la humanidad.

2. El punto de partida: el fracaso del sistema unilateral que ahonda en la desigualdad interna y externa

Resulta incuestionable la presión que ejerce la globalización y, en concreto, los mercados en la economía del Estado. Las repercusiones tributarias de la globalización de los mercados, generan externalidades negativas contra sus presupuestos mediante la erosión de bases imponibles por transferencia de beneficios a otras jurisdicciones de menor tributación, normalmente offshore. La facilísima movilidad de hoy en día choca de frente contra los criterios de materialidad y presencia física con la implícita desigualdad que ello genera. Hoy en día, seguimos partiendo de esquemas tributarios fundamentalmente unilaterales en un entorno globalizado.

Entiendo que la globalización está modificando los cimientos de nuestro sistema, por lo menos, en materia tributaria, para su propia subsistencia: los esquemas que hemos tenido durante el último siglo han de ser revisados porque se tornan claramente insuficientes para conseguir la igualdad y la sostenibilidad, pero incluso para la propia supervivencia del sistema tributario nacional. Y es que, hasta cierto punto, se puede afirmar que, aunque nos resistamos a admitirlo, ya no somos tan soberanos como antes, por la interdependencia existente entre soberanías. Todo ello contribuye a que el ideal de tributación global, aunque sea evidentemente parcial y un «*desiderátum*», a pesar de carecer de momento de la infraestructura necesaria podría resultar cada vez más conveniente y más adecuado a esta nueva realidad.

Esto ya ha ocurrido en el seno de la UE en los últimos tiempos. En el caso de los Estados pertenecientes a la UE, los mismos han perdido la potestad de hacer uso de sus monedas para controlar los flujos comerciales y en gran parte, su potestad tributaria, se ve menguada, no sólo en materia de impuestos indirectos, sino incluso en impuestos directos y especialmente con respecto a aquellos contribuyentes que tienen una mayor capacidad contributiva. La competencia a la baja o «*race to the bottom*», en cierto sentido, se hace inevitable debido a la libertad de establecimiento y las reglas actuales de competencia no son capaces de dar una solución adecuada al problema porque no pueden entrar en cuestiones que pertenecen a la soberanía de los Estados Miembros. Es más, en el seno de la UE, se debate ya la necesidad de incluso cambiar el modelo de financiación de la misma en este mismo sentido, hecho agravado por la crisis del COVID-19. Y es que, antiguamente, el presupuesto europeo se financiaba muy especial-

mente mediante recursos externos, a través de derechos de aduanas y aranceles. Paradójicamente, la apertura comercial minó esa forma de financiación y, hoy en día, la mayor parte del presupuesto viene de la contribución de los Estados a través de rendimiento nacional bruto e IVA. El Parlamento⁹, consciente de los problemas globales e interdependientes a los que debemos hacer frente de forma conjunta, quiere aumentar de forma notable los recursos propios y que pasen a ser una fuente de financiación prioritaria. Como organismo supranacional, es plenamente consciente de que tanto el Brexit, la pandemia del COVID-19, como la adopción del importante compromiso para implementar la Agenda 2030 en su seno, necesitan un radical cambio del punto de partida para conseguir nuevas fuentes de financiación. Este nuevo esquema de financiación va, de momento, en la línea adecuada. Sin embargo, la dificultad que entraña llegar a este tipo de acuerdos dentro de la UE entre un reducido número de países desarrollados es muy indicativa de lo difícil que puede resultar dicha tarea a nivel global.

Y es que, como efecto de la globalización las respuestas que se hacen necesarias cada vez son menos unilaterales, menos dependientes de cada país y más multilaterales y solidarias. Son muchos los ejemplos de cómo cada vez estamos más interrelacionados y la expansión del COVID-19 no es más que una pequeña muestra de ello: es evidente que no nos puede resultar indiferente lo que suceda en otras jurisdicciones porque cada vez nos va a afectar más. Al igual que un río baja contaminado por vertidos ilegales efectuados en otro país y acaba con la fauna y flora marítima en el nuestro, los problemas fiscales generados en otras jurisdicciones, también pueden tener un fuerte impacto y destruir la nuestra.

2.1. El nexo o punto de conexión en materia tributaria: criterios partidistas que ahondan en la desigualdad

Entendemos por nexo¹⁰ el punto de unión o conexión necesario para que una jurisdicción determinada pueda gravar una manifestación de capacidad contributiva. Es decir, el nexo se configura como elemento imprescindible y como premisa básica para poder atribuir un poder de imposición. Pues bien, según Eva ESCRIBANO¹¹ *«no existen reglas universalmente aceptadas que guíen la división de la base imponible entre los países de residencia y de la fuente. La decisión ha estado siempre teóricamente fundamentada en la noción ambigua de equidad entre naciones que implica una división equitativa de la recaudación tribu-*

9 La Eurocámara propone utilizar nuevos y antiguos impuestos para crear un fondo común. Entre los nuevos impuestos se plantea una tasa a los plásticos, a las emisiones de carbono en frontera, una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades, o gravar los servicios digitales y las transacciones financieras.

10 Sobre el nexo *vid.*, entre otros, GADZO, Stjepan «The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal» as an adaptation of Nexus Requirements for Taxation of Non-residents» *Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2*, Online Books IBFD, 2018; En Reino Unido, *vid.* GREGGI, Marco, *Genuine Nexus or Perpetual Allegiance?: (Some Considerations on the Diverted Profit Tax) Proposal*, TRN Conference, 2015.

11 ESCRIBANO, Eva, «An Opportunistic and yet Appropriate revision of the Source Threshold for the Twenty First Century Tax Treaties», *Intertax*, vol 43, n.º 1, 2015, p.10.

taria internacional entre los países involucrados en la generación de esa renta internacional».

En este sentido, un problema en la configuración del nexo, ha sido el de primar el criterio de residencia sobre el de territorialidad o fuente, que ha conllevado una acentuación de la desigualdad entre países¹². Y es que, los criterios sobre el nexo de la OCDE no sólo no contribuyen a los objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU, sino que, incluso resultan perjudiciales para la consecución de ciertos objetivos de la Agenda 2030 y han contribuido a agudizar la desigualdad externa. Si queremos reducir las desigualdades hay que potenciar el criterio de territorialidad en detrimento del criterio de residencia.

2.1.1. Sobre el criterio de residencia

El criterio de residencia se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración la fuente de las ganancias obtenidas y es el criterio preferente en los impuestos personales, haciendo tributar por la renta mundial. Esto es así en la gran mayoría de los CDI que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, no tanto en los pocos que siguen el MC de Naciones Unidas, ya que, en este último, se valora en mayor medida el criterio de la territorialidad. Si bien algunos autores consideran la residencia como una manifestación de la territorialidad.

Pues bien, la residencia es un concepto débil, ya que, a partir de determinado nivel de capacidad contributiva, puede resultar manipulable con relativa facilidad. Así, hace demasiado tiempo que el criterio de residencia presenta problemas que dan lugar a operaciones de reducción de bases imponibles y de traslados de beneficios a países de baja tributación. En una grandísima medida, es precisamente debido a estas deficiencias que surgió el informe BEPS.

Cabe recordar que, en el primer Informe de BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, de 1923, para el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones, el principio de territorialidad (lugar de adquisición de la riqueza) tenía mayor importancia que el de residencia. Así, de cara a establecer un reparto tributario entre naciones, por medio de un Convenio Modelo de Doble Imposición, los profesores entendieron que existían cuatro nexos posibles para determinar un derecho sobre un tributo: el lugar de la adquisición de la riqueza o adquisición originaria de la misma, el lugar de la localización de la riqueza, el lugar del cumplimiento de los derechos económicos derivados de la misma y el lugar de consumo de la riqueza¹³. Los cuatro economistas entendían que el factor preponderante debía ser el lugar de adquisición originaria de la riqueza. Sin embargo, dicho criterio no ha sido central y las naciones más desarrolladas han hecho prevalente al criterio de la residencia, incluso gravando por la renta mundial conforme a este criterio.

¹² Vid.. BENEDEK, Dora, CRIVELLI, Ernesto, GUPTA, Sanjeev y Muthoora, Priscilla, «Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding-out Effect? FinanzArchiv, Vol.70, pp.67-96, 2014.

¹³ Cfr. *Report on double taxation: submitted to the Financial Committee by professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp* (1923).

En un territorio determinado, existe tanto una jurisdicción sobre personas consideradas residentes como sobre las personas consideradas no residentes y como botón de muestra, está el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Pero es que incluso, son los propios Estados los que determinan los criterios para entender que una persona tiene en su jurisdicción la residencia, por lo que resulta inevitable que los casos de doble residencia o ausencia de la misma resulten frecuentes, por lo que resulta inevitable que se den conflictos de doble imposición. También, siendo la residencia un concepto evitable y sujeto a movilidad por parte de las personas interesadas, se van a dar casos de utilización bien de medidas anti-abuso generales, bien específicas, para considerar que una determinada persona continúa siendo residente fiscal en una jurisdicción determinada.

Para poder reducir la importancia del criterio de la territorialidad, se establece un mínimo, constituido por el denominado «establecimiento permanente», que es, muy probablemente, el concepto tributario que provoca mayor número de problemas, debido a su inadecuación a los nuevos tiempos¹⁴.

En 1923 la Liga de Naciones adoptó el criterio de que para poder gravar a una empresa era necesario que tuviera su residencia en la jurisdicción a no ser que operara en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente. De esta manera, desde entonces, se hacía necesaria una mínima presencia física en el territorio, en forma de establecimiento permanente, para poder someter a la entidad a tributación en esa determinada jurisdicción. Caso contrario, de no existir establecimiento permanente, la misma no podría ser gravada. De este modo, se primaba el criterio de la residencia, pero sí que era cierto que, en aquella época, hacía falta una presencia física para poder gravar unas rentas con el criterio de la territorialidad.

Pues bien, la definición de establecimiento permanente que realiza el MC de la OCDE necesita cambios importantes para poder llegar a resolver los diferentes problemas a que ello da lugar. A nadie se le escapa que el requisito de la «presencia física» resulta totalmente inadecuado a la realidad actual, incluso, se puede afirmar que también a otro tipo de situaciones ajenas al mercado digital, como la dificultad de determinar qué se consideran operaciones auxiliares o preparatorias o la valoración del agente como independiente.

A pesar de que la acción séptima del BEPS queda dedicada a un posible nuevo marco para modificar los límites del concepto de EP en lo referente la denominada «economía digital», ello no significa que, por fin, se haya decidido modificar el concepto de EP con carácter general. Efectivamente, el mismo se mantiene tal cual estaba en el art.5 del MC y sólo se modifica en lo referente a la

14 Siguiendo a BAISTROCHI, cuando realiza un estudio de los patrones de operaciones que han dado lugar a más disputas en materia de derecho internacional tributario pone de manifiesto cómo dentro de los patrones de litigios más frecuentes encontramos los derivados de la residencia. Fundamentalmente, además de los casos de doble residencia encontramos los de la existencia o no de establecimiento permanente o incluso los derivados del denominado «treaty shopping» o uso inapropiado de las disposiciones de convenios de doble imposición (en adelante CDI). Pues bien, la gran mayoría de estas disputas no se pueden solucionar fácilmente con el criterio de la residencia admitido hasta el momento.

economía digital. Por tanto, la exigencia de «presencia física» permanece inalterable, así como el resto de requisitos, con carácter general.

Con el esquema seguido durante décadas, si nos desviamos del mismo, se entiende que se estaría incurriendo en una extraterritorialidad que se reputaría, por tanto, una intromisión ilegítima.

Sin embargo, a la hora de la verdad, los Convenios de Doble Imposición han limitado la posibilidad de tributar en los casos en que la presencia económica en el país en que se genera la renta no va acompañada de un mínimo de presencia física fija y estable o un agente dependiente con suficientes poderes para actuar en nombre y por cuenta de la empresa, que ha venido a denominarse «establecimiento permanente». Esta construcción teórica, que puede estar más o menos justificada para algunos países, se ha convertido en un requisito que ha generado toda clase de problemas en la práctica, limitando de manera importante la capacidad de esa jurisdicción de obtener su parte de recaudación en la fuente. En realidad, se ha perjudicado mediante esta construcción convencional y doctrinal a los países productores o de la fuente, es decir, a los menos desarrollados, por un requisito en cierto sentido arbitrario e impuesto en otra época que, además, cada vez se ha venido a ajustar menos a la nueva realidad de globalización y digitalización de la economía.

2.1.2. Sobre el criterio de territorialidad: la necesidad de reforzar el criterio de la territorialidad para reducir la desigualdad como paso intermedio

Cuando hablamos de territorialidad, los autores de derecho internacional público y de derecho civil y penal consideran que se trata de la base o el pilar fundamental de la propia jurisdicción del Estado. Sin embargo, al pasar a la materia tributaria, el criterio de la territorialidad pierde parte de dicha centralidad e importancia, quedando relegado, en cierto sentido, como un criterio de fuente que complementa al de la residencia. Esta pérdida de centralidad es importante, ya que resulta ser una desviación clara a efectos tributarios de lo establecido a efectos de derecho internacional público y que, además, ha contribuido sobremanera a la desigualdad externa.

En materia tributaria, el criterio de la territorialidad se ve desprovisto de dicha importancia en favor de la residencia, ya que es en función de la misma que se hace tributar por la renta mundial. Ello es así principalmente, porque los países más desarrollados se ven beneficiados por esta inversión de la importancia del nexo como principio fundamental y ello a pesar de que los países en vías de desarrollo vienen pidiendo lo contrario desde hace prácticamente un siglo, desde el Convenio de Naciones Unidas ¹⁵ para evitar la Doble Imposición, denominado «Convenio de Méjico». Y es que si hasta el momento, la gran mayoría de los tributaristas aceptamos la tributación por la renta mundial en el país

15 La resolución 1273 (XLIII), de 4 de agosto de 1967, del Consejo Económico y Social (ECOSOC) ya incidía sobre la conveniencia de fomentar los CDI entre países desarrollados y en vías de desarrollo y el criterio de la fuente. En 1968 se creó el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre

de residencia es básicamente porque pertenecemos a países de la OCDE que han estimado conveniente que así sea, fortaleciendo ese nexo personal de residencia y la exigencia de un establecimiento permanente en perjuicio de la territorialidad tanto a nivel interno como a nivel internacional. El problema es que favoreciendo el criterio de residencia hemos favorecido la desigualdad porque se ha primado a los países desarrollados (países de residencia) en perjuicio de los países en vías de desarrollo (países de la fuente).

Por tanto, como paso intermedio y paralelo a la búsqueda de creación de fuentes de financiación o recursos propios, como en el seno de la UE, es necesario potenciar el criterio de la territorialidad, tal vez aumentando la retención en la fuente.

2.1.3. La indiscutible influencia estadounidense en el actual esquema de distribución de poder tributario

Gran parte de las medidas que nos rigen en el ámbito tributario se ha gestado en el sistema estadounidense que tiene una realidad diametralmente opuesta a la de los países en vías de desarrollo, lo cual ha incidido en la desigualdad. Mientras los Estados Unidos resultan ser la jurisdicción de residencia de la gran mayoría de las personas físicas o jurídicas que mueven la economía global, los países en vías de desarrollo son, muy frecuentemente, el Estado de la fuente al que habría beneficiado el criterio de la territorialidad.

A lo largo de prácticamente un siglo la influencia que han tenido los EEUU en la adopción de medidas tributarias ha resultado evidente. Dicho país suele adoptar medidas que tal vez pueden resultar interesantes para otras jurisdicciones, quienes las terminan por hacer suyas, siguiendo las pautas que más le interesan, y se hace a través de «*soft law*». En estos casos los EE.UU desarrollan su normativa, conforme a sus intereses para que se exporte mediante las recomendaciones de sus técnicos de prestigio en diferentes foros internacionales, normalmente de la OCDE, a instrumentos multilaterales. Desde estos foros pasan las medidas al resto de jurisdicciones que las aceptan, a pesar de que en países de signo diferente pueden no ser las más adecuadas. Posteriormente, cuando los países las hacen suyas incorporándolas a su normativa interna, dichas medidas pasan a ser de «*hard law*».

países desarrollados y países en desarrollo. En 1979 se publicó el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. En 1980 se publicó el MC de la ONU para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo. En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de «Grupo *ad hoc* de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación». Este grupo de expertos en la década de los 90 intensificó su trabajo, entre otras muchas actividades, actualizando el Modelo de Convenio y el Manual. El resultado fue una nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003). En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo *ad hoc* de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los diferentes y sucesivos Modelos de Convenio de las Naciones Unidas hasta la versión actual de 2013, las resoluciones de la Asamblea General, del Consejo Económico y Social y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo de 2002 de Monterrey, la Declaración de Doha sobre la financiación para el desarrollo de 2008 inciden sobre la materia.

Han sido muchas las medidas que a lo largo de estas últimas décadas han seguido estos patrones. En muchas ocasiones, se ha tratado de incorporar a nuestros sistemas medidas más avanzadas que, en ocasiones, podían ser convenientes, pero que en otros países no lo eran. Así, hemos dado por buenas las recomendaciones de diferentes foros internacionales y, muy frecuentemente la OCDE, en diferentes materias siguiendo unos esquemas que, hasta cierto punto, nos venían recomendados o impuestos indirectamente por EE.UU.

En materia de precios de transferencia, podemos comprobar cómo el art.482 del *Internal Revenue Code* se ha colado en nuestras casas¹⁶. Siendo EE.UU un país donde lo que más se da son precisamente las ventas, ha conseguido que se dé una mayor relevancia a este parámetro frente a otros que pueden tener, objetivamente hablando, una importancia superior como el lugar de fabricación, el número de empleados, la localización de los activos, etc. El hecho de que EE.UU hace décadas eligiera el principio «*arm's length*» en sus operaciones vinculadas en vez de otros posibles que quedaron desterrados como el «*formulary apportionment*» ha contribuido a que la OCDE, al realizar su informe de 1995 de Precios de Transferencia, fuertemente influida por los expertos de este país, también basara sobre el principio «*arm's length*» su Informe. Dicho informe ha sido la guía o *soft law* que ha servido de base para la adaptación de la normativa interna para el resto de países. Una vez estos países adaptaban sus legislaciones a la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE el «*soft law*», se convertía en «*hard law*», sin espacio para otras consideraciones que tenían plenamente sentido y que hubieran contribuido a que los países en vías de desarrollo hubieran tenido un reparto más equitativo por su papel en el proceso, que se veía menguado.

De este modo, hoy en día, todos los residentes en países desarrollados tenemos que ser conscientes de que la adopción de aquellas medidas sobre precios de transferencia fue en perjuicio de los países más desfavorecidos. Ello implicaría una revisión de esos métodos elegidos a favor de otros más considerados con los países menos desarrollados. En este sentido el método unitario puede resultar una alternativa mejor para enfrentarnos a este reto y contribuir a la equidad entre naciones.

El mismo patrón se puede vislumbrar claramente en otros ejemplos a nada que se conozca la normativa estadounidense: las reglas de subcapitalización que se inspiran en las «*thin capitalization rules*» del art. 385 del *Internal Revenue Code*, inicialmente de 1969 y modificadas en 1989, que sirvieron de modelo para el resto de países que las implementaron especialmente a finales de la década de los años 90¹⁷. Lo mismo ha ocurrido con las cláusulas anti CFC, que ya estaban hacía tiempo en la «*subpart F*» del IRC estadounidense, etc.

16 Vid.. OECD's *Transfer Pricing Guidelines for Multi-National Enterprises and Tax Administrations* citando el *arm's-length* estándar (p. 254) del U.S. Treasury Regulation §1.482(l)(b)(i).

17 Vid.. al respecto a las reglas de subcapitalización en varios países *vid.* El estudio de K von Brocke y E. García Pérez (2009) «Group financing: from thin capitalization to interest deduction limitation rules», *International Transfer Pricing Journal*, pp.29-35 y WEBER, Stuart, «Thin capitalization and interest deduction regulations», Copenhagen Research Group on International Taxation, Working Paper 8, 2010.

En el caso FATCA («*Foreign Account Tax Compliance Act*») se trata de una ley para incentivar el cumplimiento tributario en los EE.UU, que entró en vigor el 1 de julio de 2014, pero que lo hizo con un alcance extraterritorial, consiguiendo que mediante el mecanismo de obligaciones de suministro de información de terceros (entidades de inversión), se declarasen los instrumentos financieros de personas estadounidenses fuera de este territorio. El principal problema que se presenta es que, a pesar de que se trata de una medida positiva en sí, no se trata de un convenio basado en la reciprocidad, lo cual es lo deseable, sino de una obligación de información unidireccional. Como se puede apreciar, se basa en la extraterritorialidad de la medida y que, sin lugar a dudas, no sólo ha sido admitida por el resto de la comunidad internacional, sino que además, ha dado sus frutos. Mediante la FATCA estadounidense se consigue una cooperación con el sistema hasta entonces impensable, pero, sin que ello suponga un convenio multilateral que propicie el cumplimiento voluntario de dichas obligaciones tributarias también en los países en vías de desarrollo.

Como se puede observar con estos ejemplos, la influencia de EEUU resulta decisiva incluso para el plan de hacer tributar a sus compañías multinacionales de servicios digitales por parte de la OCDE. Así los EEUU han propuesto una cláusula en el borrador del gravamen de servicios digitales para intentar minorar el posible gravamen.

El plan BEPS es otro botón de muestra de la influencia decisiva estadounidense en la materia. Básicamente contiene 15 acciones contra la planificación fiscal agresiva muchas de las cuales habían sido propuestas por los EEUU. Cabe destacar que, como no podría ser de otra manera, su naturaleza jurídica no es de «*hard law*» sino de «*soft law*», ya que se trata de meras recomendaciones a los países, para que voluntariamente puedan implementar las medidas propuestas, pero que termina por hacerse «*hard law*» en cuanto las demás jurisdicciones las adoptan. También en esta materia las jurisdicciones de países en vías de desarrollo son las que más van a sentir los efectos negativos de implementar dichas medidas, ya que han sido diseñadas por EEUU y países de la OCDE que no tienen las mismas necesidades que los países en vías de desarrollo. Estos países si bien pueden optar por implementar o no las medidas del plan BEPS, sin embargo, se encuentran, hasta cierto sentido forzados a ello, lo cual acentúa la desigualdad. Tal y como señala, a mi entender muy acertadamente, GRUBER¹⁸, la política de la jurisdicción que va por libre no queda impune, sino que en cierto sentido, se ejerce sobre esa jurisdicción una presión importante para no quedar fuera de juego y adoptar las medidas propuestas mediante el «*soft law*», a pesar de que su *status quo* quede peor parado. Resumidamente, de acuerdo con la teoría de GRUBER se cambia el «*status quo*», por lo que algunos países se ven forzados o, por lo menos, inducidos, a aceptar el acuerdo a pesar de que, en realidad, no es el mejor acuerdo posible para ellos, sino para la parte proponente y que ellos preferirían, muy probablemente, que la situación se mantuviera sin cambios o que, de realizarse cambios, se hiciera conforme a sus intereses y no a los de la otra parte. En realidad, se trata de países perdedores

18 GRUBER, Lloyd, *Ruling the World: power politics and the rise of supranational institutions* (2000), p.21. Vid.. Igualmente su diagrama «Winners and losers» donde queda reflejada gráficamente su teoría, pp.38-39.

que tienen miedo a quedar fuera y aislados y, por lo tanto, adoptan el acuerdo, no porque les suponga una mejora, sino porque no tienen otra perspectiva mejor.

Como vemos es una forma de que las diferencias entre países puedan pasar a ser cada vez mayores, en contra de la equidad entre naciones.

2.2. La competencia fiscal y los regímenes preferenciales

En este sentido, en materia tributaria, la competencia fiscal agresiva o «*race to the bottom*»¹⁹ es un buen ejemplo de esta influencia en el ámbito fiscal que ha tenido una fortísima repercusión negativa en la desigualdad. Sólo adoptando medidas multilaterales, no perdiendo de vista la reducción de las desigualdades y la sostenibilidad podemos afrontar unos y otros problemas. En este sentido puede cobrar fuerza la idea de sentar las bases para la tributación global a la vez que se revisa el concepto de nexo que hemos tenido hasta el momento y que lleva décadas mostrando su inadecuación a esta nueva realidad global.

Tal vez, mientras se trabaja en el sentido de crear tributos globales, siendo firmes candidatos las denominadas tasas «Tobin» y «Google», se puede empezar por intentar solventar la inadecuación de un sistema basado en la materialidad y presencia física junto a los problemas de falta de equidad y sostenibilidad de este sistema que hemos heredado pensando también en cómo adecuarlo a largo plazo.

La primera premisa de la que tenemos que partir es la de un replanteamiento de las bases sobre las que se asienta el sistema tributario en los diferentes países: no podemos dar respuestas efectivas a la nueva realidad global y digital si no somos capaces de adecuarnos a los nuevos tiempos y dejar atrás los puntos de conexión que, fruto de la realidad de la primera mitad del siglo XX, se basan fuertemente en manifestaciones de soberanía basadas en la materialidad y la presencia física y que además, resultan perjudiciales para los países en vías de desarrollo.

Tal y como afirma MARRAZZO²⁰: «*La economía digital, es cada vez más, la economía en sí misma*» y hay que dar una respuesta diferente a esta nueva economía. Si bien la primera acción del BEPS está enfocada a solventar este problema, en realidad, las acciones propuestas, aunque se implementaran por parte de algunos países, supondrían un simple parche en este sentido.

Además, una serie de factores han contribuido al grave deterioro del sistema basado en el unilateralismo con una incidencia directa en la desigualdad interna, ya que, dentro de una jurisdicción determinada, la ingeniería fiscal ha propiciado un descenso de la recaudación en las rentas más altas, a la vez que

19 Terminología utilizada por ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies», *International Tax and Public Finance*, Vol. 20, pp. 596-617. ActionAid, 2010.

20 MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi, p.235.

una desigualdad externa, ya que las reglas de reparto entre países han favorecido a aquellos más desarrollados.

Entre los elementos que han contribuido al deterioro de los principios²¹ sobre los que se había asentado nuestro derecho internacional tributario, agravando la desigualdad interna y externa, encontramos los siguientes: la interacción entre las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, los efectos de la competencia fiscal, los limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas y las prácticas tributarias perniciosas, el abuso por parte de algunos países en cuanto a las medidas unilateral e internamente aceptadas que provocan distorsiones en otras jurisdicciones, como por la propia actitud de las multinacionales que terminan por tributar bastante menos que otro tipo de empresas más pequeñas, que suelen operar en el ámbito doméstico y, que no pueden competir por no poder llegar a tener las complejas estructuras fiscales diseñadas para las primeras.

Y es que, si echamos la vista atrás a lo que vienen siendo las últimas décadas, se puede observar cómo si bien se ha luchado, de una forma más o menos coordinada, contra los denominados «paraísos fiscales» hasta el punto de haberlos reducido drásticamente, hecho que resulta ser un grandísimo paso adelante para el buen funcionamiento del sistema, no se ha hecho lo suficiente por intentar hacer frente a políticas de estímulo o «régimenes preferenciales» que intentan atraer capitales por parte de algunas jurisdicciones y que han generado el entorno fiscal adecuado para potenciar la desigualdad interna y externamente.

Internamente, son este tipo de políticas las que han contribuido, sin lugar a dudas, a conseguir que, utilizadas por parte de las grandes empresas, terminan por reducir de una forma más que considerable la carga tributaria real de las grandes en relación a otro tipo de empresas que no tienen acceso a este tipo de planificación fiscal internacional. Ello ha sido una fuente constante de desigualdad propiciando que la progresividad que inspira nuestro «sistema tributario justo» no sea real. De este modo, en realidad, son las propias jurisdicciones las que haciendo un mal uso de su soberanía tributaria, terminan por conseguir competir en el mercado de atracción de capitales ofreciendo a cambio una importante reducción de la carga tributaria para las rentas más altas con su evidente influencia en la desigualdad y la percepción negativa del sistema, además de resultar esta práctica contraria a los más básicos criterios de justicia tributaria.

Así, el principal problema, además de lo indicado en el párrafo anterior, ya no radica sólo en las empresas sitas en los propios paraísos fiscales, sino en estos régimenes preferenciales más o menos sofisticados que se pueden encon-

21 Las opiniones de los diferentes autores sobre la situación actual del derecho internacional tributario reflejan, en el mejor de los casos, un cierto desencanto. En palabras de AZAM, Rifat, «Ruling the World: generating international tax norms in the Era of Globalization and BEPS», *Suffolk University Law Review*, vol L, n°4, 2017, p.518: «*las críticas al sistema actual de derecho internacional tributario son serias e interconectadas: la tributación internacional está rota, la competencia fiscal es dominante la elusión fiscal de las empresas es endémica y las multinacionales están dramáticamente minusgravadas*». Vid., igualmente, RICH, Bruce, «Tax Evasion that harms the Global Commons: no problem if it is legal? *Environmental Forum*, enero-febrero 2019.

trar en países que no son considerados paraísos, pero que, aunque incluso tengan normativa anti paraíso, actúan para determinadas rentas como los mismos. Uno de los principales problemas que podemos encontrar es que dichas jurisdicciones ventajosas se encuentran, lamentablemente, en países desarrollados de nuestro entorno. Así, podemos encontrar este tipo de tratamiento para captar empresas tanto dentro de los EE.UU.²² como en el seno de la propia UE²³, habiéndose creado, también, una fuerte desigualdad externa entre los países que han entrado en el juego y aquellos que no lo han hecho y se han visto perjudicados por las reglas del mismo.

Por otro lado, como problema añadido al anterior, son cada vez más frecuentes los casos de jurisdicciones que adoptan medidas que pueden considerarse extraterritoriales, como la «*Foreign Account Tax Compliance Act*» estadounidense, las medidas de Brasil anti CFC o la «*Diverged Profit Tax*» británica. En cierto sentido, nuestra propia norma sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras, además de cierta normativa anti-elusoria como la del IRPF en relación a paraísos fiscales podría considerarse extraterritorial. Sin embargo, si no se redefinen las bases del sistema, o mientras no se haga, constituyen formas preventivas unilaterales de afrontar el problema, que no parecen las correctas y pueden perjudicar al buen funcionamiento del sistema.

En materia de IVA, sí que se han cambiado los criterios con respecto al nexo en el comercio electrónico para poder paliar los efectos perniciosos de esta libertad de establecimiento en la recaudación del IVA de los Estados Miembros, por ser un impuesto indirecto. No obstante, queda mucho por hacer, especialmente en materia de imposición directa. El hecho de que, desde el punto de vista tributario, no se pueda luchar efectivamente contra dicha práctica manteniendo los nexos actuales, ni siquiera con la regulación sobre competencia, hace que nos tengamos que replantear nuevas fórmulas.

Es por ello, por lo que se hace imprescindible la adopción de cambios importantes de forma coordinada para conseguir un derecho internacional tributario más justo, basado en criterios reales y actuales, y más equitativo con el resto de las jurisdicciones más desfavorecidas, incentivando la igualdad, a la vez que parar la competencia fiscal agresiva entre jurisdicciones por intentar resultar preferentes o atractivas de cara a la localización de las grandes empresas o patrimonios en su territorio. Tampoco pueden adoptarse medidas extraterritoriales de carácter generalizado que puedan generar incertidumbre y doble imposición en empresas que actúan de buena fe. La vía de la extraterritorialidad de forma unilateral no parece, en absoluto, la adecuada. Por ello, el camino ya emprendido de consenso multilateral en acciones de la era post-BEPS parece que debe marcar la forma de actuar.

22 Por ejemplo, internamente, en los Estados de Nevada o Delaware. Externamente, los territorios estadounidenses de Samoa, Guam y las islas Vírgenes Americanas que se encuentran en la denominada lista negra para la UE.

23 Por ejemplo, en países como Irlanda o Chipre.

2.3. La existencia de ciertas prácticas nocivas, generalizadas, por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la elusión, la evasión y el dinero negro

Por otra parte, existe una tendencia generalizada en pensar que se trata de una cuestión que afecta a países desarrollados, ya que las administraciones tributarias que reaccionan y las empresas multinacionales, además de los académicos que las estudian, se localizan en países de esta categoría²⁴. No obstante, aunque no parezca tan evidente a primera vista, las prácticas unilaterales de las diferentes jurisdicciones junto a una carrera por resultar una jurisdicción especialmente atractiva para las empresas, han provocado daños incommensurables, no sólo a las jurisdicciones que no han entrado en el juego, sino, sobre todo y muy especialmente, a los países menos desarrollados y se puede afirmar sin temor a equivocarse que, incluso, al propio planeta.

Y es que el problema es más grave de lo que nos pudiera parecer a primera vista, como señala RICH (2019) o como ya señalaban CRIVELLI, DE MOOIJ y KEEN (2015) en su informe del Fondo Monetario Internacional y, anteriormente, SCHNEIDER²⁵ (2010), ya que, en demasiadas ocasiones, estos comportamientos de reducción de la carga tributaria afectan a los países en vías de desarrollo²⁶ y dan lugar a dinero negro²⁷ que contribuye a toda clase de prácticas ilegales como el blanqueo de capitales²⁸, mafias, terrorismo, caza ilegal, deforestación, contaminación, etc.²⁹. Ello se concentra en los mares y, muy especialmente, en países en vías de desarrollo. Así, se trata de problemas que traspasan fronteras y que han de ser afrontados de forma global.

24 Entre otros, *vid.* COBHAM Alex y JANSKY, Petr (2015), «Measuring misalignment: the location of US multinationals, Economic activity versus location of their profits», *International CTR for Tax and Development*, Working Paper nº 42, donde realizan un estudio exhaustivo de la tributación de multinacionales en jurisdicciones donde no existe en realidad una actividad económica; SHAVIRO, Daniel N., *Fixing US International Taxation* (2014) con un título muy descriptivo del análisis de la necesidad de reformar el derecho tributario internacional en los EE.UU. ZUCMAN Gabriel (2015), *The hidden wealth of nations: the scourge of Tax havens*, en el que se hace un análisis de jurisdicciones con baja tributación e incentivos a la localización de empresas.

25 SCHNEIDER, Friedrich y otros (2010), *New Estimates for the Shadow Economies all over the world*, 24 *International Economy*, J 443, pp. 443-44.

26 ELALI, André (2019), «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*.

27 *Vid.* SCHNEIDER, Friedrich y otros (2010), *New Estimates for the Shadow Economies all over the world*, 24 *International Economy*, J 443.

28 En nuestro país *vid.* al respecto la reciente obra de DELGADO SANCHO, Carlos David (2019), *Blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Paso a paso. Aspectos jurídicos del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo en sus vertientes penal y administrativa*, ed. Colex.

29 RICH, Bruce, en *op.cit.* p. 23 cifra en torno a 1.1 trillones anuales la cantidad evadida a los países en vías de desarrollo.

De acuerdo con SHAXSON³⁰ (2019) y ELALI³¹(2019) los países en vías de desarrollo están todavía más afectados que los países de la OCDE por los abusos de la situación actual por parte de personas físicas y, sobre todo, multinacionales. Conforme a BENTLEY³² se hace necesario adoptar las medidas necesarias que garanticen la consistencia, coherencia y proporcionalidad del tratamiento de las transacciones domésticas y convencionales en el mundo digital, otra realidad que, sin lugar a dudas, hay que afrontar para disminuir la desigualdad entre las grandes empresas del mundo digital y aquellas que se encuentran fuera.

Es por ello por lo que se vuelve urgente cambiar el punto de partida e intentar buscar uno nuevo que pueda propiciar la igualdad y la sostenibilidad. En este sentido, aun a riesgo de resultar radical, la fórmula de tributos globales sí que parece que puede resultar en mayor equidad y sostenibilidad, además de poder resultar más eficiente para solventar problemas globales.

Por último, cabe recordar que aunque es cierto, como señalan algunos autores como MARRAZZO³³ que la digitalización de nuestra economía ha contribuido, por otra parte, a una mejora sustancial en los mecanismos de autoliquidaciones, colaboraciones con terceros, intercambio de información automática y el control de las obligaciones tributarias, ello ha sido sólo así en los países desarrollados. De este modo, somos de la opinión de que resulta difícil trasladar estas ventajas de la digitalización a los países en vías de desarrollo donde, en demasiadas ocasiones, cuentan con las desventajas que proporciona la digitalización a sus sujetos pasivos, pero todavía no con las ventajas que la misma proporciona a sus administraciones tributarias.

3. El principio de justicia universal como posible eje vertebrador de la política fiscal multilateral a largo plazo

Un principio que nos pudiera servir como argumento o principio básico para guiarnos por una nueva vía global o multilateral puede ser el de *justicia universal*. Ahora bien, hasta el momento, este principio, a pesar de poder considerarse como de derecho natural, resulta, todavía, ser un concepto jurídico indeterminado que sería preciso ir delimitando³⁴ para convertirlo en piedra angular de un sistema tributario que reduzca esta desigualdad a un largo plazo.

El hecho de tener políticas tributarias a largo plazo no es habitual por criterios no especialmente eficientes, pero sí prácticos, debido a que los mandatos

30 SHAXSON, Nicholas (2019), «Tackling tax havens: the billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike», *Finance and Development*, septiembre 2019.

31 ELALI, André (2019), «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*.

32 BENTLEY, Duncan, «Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption», *eJournal of Tax Research*, vol. 16, no. 3, p.712.

33 MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi.

34 Vid. I. J. J. BURGERS* & I. J. MOSQUERA, «Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning?», *Intertax*, vol. 15, n°12, p.767.

políticos de nuestro entorno no suelen superar los 4 o 5 años. Sin embargo, parece, lógico y, cuando menos, conveniente, tener en cuenta el largo plazo. Los economistas BAGHAI, COLEY y WHITE (1999) ya nos anunciaban hace dos décadas la necesidad de estas políticas fiscales a largo plazo y sus teorías fueron desarrolladas posteriormente por ANDREW CURRY, ANTHONY HODGSON (2008)³⁵. Se trata de una tarea muy difícil que se sitúa en el plano de la imaginación, pero parece lógico que la política se adecue al futuro del planeta y no al contrario.

Pues bien, tal vez el concepto de justicia universal no se ha tenido particularmente en consideración, especialmente en relación a los países en vías de desarrollo, como hemos visto al describir la situación actual. En realidad, han resultado perjudicados con los criterios elegidos, lo cual nos demuestra que, entendamos como entendamos este principio, el actuar de las últimas décadas parece contrario al mismo.

En este apartado vamos a tratar de delimitar lo que se entiende por justicia universal, desde un punto de vista filosófico, jurídico, político y, económico ya que, aunque hasta el momento, hayamos prescindido de este principio, se trata de un principio de derecho natural y ya los propios filósofos griegos se planteaban su importancia.

El hecho de que los filósofos griegos se plantearan la justicia universal como un principio natural que debe inspirarnos hace que nos preguntemos hasta qué punto dicho principio puede circunscribirse a una perspectiva interna, como justicia dentro del Estado, porque dejaría de ser universal. Por tanto, la justicia universal se trata de justicia entre Estados.

Recordemos que Aristóteles estableció dos sentidos distintos de lo que es injusto: injusto es tanto el transgresor de la ley (paranomos), como el codicioso (pleonektês). Es decir, resulta injusto tanto atentar contra la igualdad como exigir más de los bienes y menos de los males que a cada uno le corresponden. Es decir, justicia es, en cierto modo, lo legal y, en un segundo sentido, es el respeto a la igualdad o, para ser más precisos, aquello que impide la generación de desigualdades no justificadas. Siguiendo este concepto, entiendo que nuestros sistemas tributarios pueden tildarse según la filosofía aristotélica de injustos por generar desigualdades y además ser codiciosos.

La justicia debería comprender la perspectiva del Estado, en el sentido de que los sujetos pasivos deben cumplir con sus obligaciones tributarias, pagando su parte, que se pueda considerar justa sin realizar operaciones de erosión de bases imponibles o de evasión y desde la perspectiva de los sujetos pasivos, en el sentido de que los Estados no debieran ni exigir más que lo justo, ni entrar en competencia abusiva a la baja entre Estados. Los puntos de conexión también debieran ser justos, con una cierta legitimidad de los Estados para poder exigir las rentas debidas conforme a los mismos.

35 Cfr. BAGHAI, M., COLEY, S., & WHITE, D. (1999). *The alchemy of growth: Practical insights for building the enduring enterprise* (1st ed.). London: Orion Business. CURRY, Andrew y HODGSON, Anthony (2008). «Seeing in multiple horizons: connecting futures to strategy». *Journal of Futures Studies*, n°13(1), 1-20

El concepto de justicia implica para filósofos como HART una obligación contributiva con la que hay que cumplir porque lo contrario implicaría beneficiarse de los sacrificios de los demás³⁶. En el mismo sentido se posicionan RAWLS y KLOWSKO³⁷.

Desde un punto de vista económico debemos recordar las cuatro máximas o Cánones de tributación para que el sistema tributario fuera justo, del libro *La riqueza de las Naciones* de Adam SMITH: igualdad, certeza, conveniencia y economía. Según la doctrina, la justicia universal implica la justicia entre Estados, lo cual eliminaría la competencia abusiva entre los mismos. Si no se da este mínimo, no se daría la máxima de igualdad, ya que los sujetos pasivos no pagan a sus respectivos sujetos activos su parte justa de tributos.

La justicia universal desde un punto de vista económico puede plantearse en el sentido de equidad horizontal y vertical. El estudio de cómo debiera ser idealmente nos puede ayudar a comprobar hasta qué punto nos hemos desviado del principio de justicia universal. Suelen decir que, dentro del bosque resulta difícil apreciarlo y, tal vez, es lo que nos sucede. Desde una perspectiva tributaria interna y cortoplacista resulta difícil llegar a imaginar lo que debiera ser la política fiscal basada en la justicia universal para contribuir a una reducción de la desigualdad. Sin embargo, entendemos que resulta conveniente realizar este ejercicio para saber enfocar las políticas tributarias a futuro.

Son NAGEL y MURPHY los autores que conectan la justicia universal con la soberanía global, para NAGEL la justicia universal requiere de soberanía global y es el camino más adecuado para avanzar hacia la justicia universal. Pasa, por tanto, por la creación de estructuras de poder tolerables para los Estados más influyentes³⁸. Se trataría de estructuras ahora ilegítimas pero que resultan eficientes que actuaran por la justicia universal. Estructuras como las ya existentes de la OCDE, ONU o el Global Fund nos permiten imaginar que es algo posible y deseable. Igual que se ha creado el Global Fund para la lucha contra enfermedades tipo la malaria, la tuberculosis o el SIDA, por entender que el erradicar estas enfermedades debe ser un objetivo global, también podría crearse una estructura de este tipo para, firmemente anclado en el principio de justicia universal, luchar por la reducción de la desigualdad y la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Si el poder coercitivo de los Estados no puede conseguir eliminar la erosión de bases imponibles por parte de las multinacionales ni los regímenes preferenciales que dan lugar a una competencia injusta, tal vez puede intentar corregirse a través de una estructura supranacional donde las medidas que se adopten por el bien común sean multilaterales.

36 HART, Herbert L.A. (1955). «Are There Any Natural Rights?», *The Philosophical Review*, 64: 175-191.

37 Cfr. KLOWSKO, George, *The principle of Fairness and Political Obligation*, *Ethics*, vol. 97, n°2, nov.1997, pp. 353-362. Este autor añade que los contribuyentes no solo pagan sus tributos porque los consideren justos, sino que también lo hacen por miedo a ser sancionados. La percepción de la justicia del sistema contribuye al pago de los tributos, mientras que el hecho de que se perciba que no es justo y otros no cumplen desincentiva el cumplimiento. Este es ya un problema generalizado.

38 Cfr. Thomas NAGEL y Brian MURPHY (2002), *The Myth of Ownership: taxes and justice*, OUP, New York.

Bajo esta perspectiva el BEPS puede ser un botón de muestra de proyecto multilateral, que parte de un organismo internacional como la OCDE, para luchar contra males comunes de tipo tributario.

Algunas de las acciones del BEPS han conseguido el necesario consenso para adoptarlas por parte de un elevadísimo número de jurisdicciones, de modo que se ha conseguido la necesaria multilateralidad. Sin la misma, medidas como la acción 13 dejarían de tener sentido. Sin embargo y, a pesar de reconocer los incuestionables logros de las diferentes acciones del BEPS y, sobre todo, de conseguir aunar esfuerzos y un consenso para avanzar de forma multilateral, hay que destacar que el desarrollo del proyecto no parece centrado en conseguir la justicia universal, sino más bien en consideraciones prácticas para aumentar la capacidad recaudatoria especialmente de determinados Estados. Lamentablemente, a pesar de las iniciativas del determinado «grupo inclusivo», no se pretende corregir los desequilibrios tributarios generados entre Estados con carácter general por una cuestión de justicia universal, sino, simplemente, corregir actuaciones de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que dañan la recaudación de los Estados más desarrollados.

Conforme al criterio de justicia universal, se debieran haber orientado estas actuaciones hacia la recaudación allá donde se dé la actividad económica y se debería haber reducido la desigualdad, pero no parece que ha sido así.

4. Del Derecho internacional tributario a la tributación global en un plano imaginario

Hemos visto cuál es el estado de la cuestión en materia de derecho tributario internacional. Los diferentes Estados, dueños y señores de su soberanía, pueden establecer tributos que en demasiadas ocasiones tengan efectos perniciosos sobre el resto de jurisdicciones porque la tributación es una cuestión basada en la soberanía westfaliense.

Los nexos que hemos visto, muy especialmente el de residencia, pueden ser interpretados dentro de cada Estado en base a esa soberanía, lo cual genera toda clase de problemas como doble imposición y sobre todo sobreimposición, ausencia de imposición, una competencia a la baja para resultar una jurisdicción atractiva y, sobre todo, problemas que derivan en desigualdad, tanto desde un punto de vista interno como externo y, por tanto, falta de sostenibilidad.

También hemos visto cómo, lamentablemente, existe cierta tendencia por parte de algunas jurisdicciones a adoptar medidas extraterritorialmente, lo cual, no parece adecuado.

Al final es la interacción de los derechos tributarios nacionales lo que provoca esas disfunciones, que no es capaz de resolver el derecho tributario internacional. La ausencia de un ente capaz de resolverlas hace que los abusos tanto por parte de las rentas más altas, que son las que tienen acceso a la ingeniería financiera, como de los países más desarrollados, que son los que se pueden permitir entrar en esa competencia a la baja, provoquen la actual desconfianza

en el sistema que ni está basado en la justicia universal, ni resulta eficiente ni, desde luego, equitativo.

Sin embargo, de acuerdo con BIRD³⁹ (2015), la tributación global está establecida no por un Estado sino por un grupo determinado de Estados a fin de no competir entre ellos y conseguir unos objetivos globales o, por lo menos, comunes. En este segundo caso, al igual que ocurrió parcialmente con los Estados miembros de la UE, tienen que estar dispuestos a renunciar a una parte de su soberanía fiscal, renunciando a ese poder de imposición en cuanto a una fuente de financiación determinada a favor de un ente internacional o supranacional que busca ese fin común. Dadas las sinergias positivas, idealmente, este segundo esquema parece más adecuado a los nuevos tiempos para resolver los problemas globales a los que nos enfrentamos sin generar disfunciones.

Ahora bien, todavía no existe una autoridad global en materia tributaria ni un ordenamiento global en la materia, ni siquiera existen tributos globales. Sin embargo, el cambio de paradigma hacia este nuevo esquema, en algún posible tributo de nueva creación como los proyectados para el Gravamen de Determinados Servicios Digitales o la tasa sobre transacciones financieras, aunque de momento idealista, podría resultar muy beneficioso para afrontar problemas globales y acuciantes como la reducción de la desigualdad y la implementación de la Agenda 2030 de desarrollo sostenible o las consecuencias de la pandemia en países de continentes que no tienen recursos suficientes para luchar contra la misma.

5. Posibles propuestas que incidan en la reducción de la desigualdad

En estos momentos, diferentes ONGs como Tax Justice Network y la Oxfam trabajan para conseguir una cierta transparencia y justicia global, a la par que otros entes internacionales como la OCDE y supranacionales como la UE.

Cabe señalar, por su repercusión, la obra del economista y activista político internacional Richard MURPHY que, en diferentes aspectos, está suponiendo el paso de lo que eran hace un par de décadas utopías, a un cierto avance cuando se han adoptado parcialmente⁴⁰. Por ejemplo, este autor en el año 2003 propuso el «*Contry by Country Reporting (CBCR)*», que supone un avance en términos de transparencia y está siendo considerado para ser implementado tal cual lo propuso en la UE y en algunos países de la OCDE, aunque ya se pueda considerar que en ambos ámbitos se han adoptado medidas basadas parcialmente en su idea.

Todavía se considera su implementación en la UE de una forma más fiel a la propuesta del mencionado autor, a través de la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE,

39 BIRD, Richard M (2015), *Global taxes and international taxation: mirage and reality*, ICTD Working Paper 28, p. 6.

40 MURPHY, Richard (2015), *The Joy of Tax*, Londres.

en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.

Según la propuesta el intercambio público de informes por países es un instrumento eficiente y adecuado para aumentar la transparencia en relación con las actividades de las empresas multinacionales y permitir que los ciudadanos evalúen el impacto de las mismas en la economía real, basándose en la transparencia y el compliance tributario. También mejora la capacidad de los accionistas para evaluar debidamente los riesgos asumidos por las empresas, lo cual redundará en estrategias de inversión basadas en información precisa y contribuirá a que los responsables de las políticas tengan más oportunidades para evaluar la eficiencia y los efectos de las legislaciones nacionales.

En realidad, en su propuesta trata de conseguir una total transparencia en el caso de las grandes multinacionales para que no sólo las administraciones tributarias, sino incluso los potenciales consumidores puedan valorar la aportación de este tipo de multinacionales a la sociedad.

El ámbito de aplicación de esta propuesta se exige a las empresas multinacionales, con un volumen de negocios consolidado mundial superior a 750 millones de euros en términos netos, que hagan público, en un informe específico, el impuesto de sociedades que pagan, junto con otros datos fiscales pertinentes. Cuando se da dicho volumen de negocios, se trataría, de aprobarse, de cumplir con requisitos de transparencia adicionales a los establecidos por la ya vigente 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. En la misma se incluyen las normas aplicables a la presentación de la información país por país por parte de los grupos de empresas multinacionales. Mediante la nueva propuesta de Directiva se obligaría a dichas empresas multinacionales a ir más allá e incluso otorgar dicha información al público.

En la propuesta de Directiva, se incluyen, por primera vez, no solo las empresas con sede en territorio de la UE, sino también las empresas multinacionales no europeas que desarrollan actividades en Europa, las cuales pasarían a tener las mismas obligaciones en materia de información. Y es que, a pesar del intercambio automático de información ya en vigor, se escapaban del ámbito de aplicación del mismo ciertas operaciones. De este modo, las jurisdicciones de terceros países que no respetan las normas de buena gobernanza fiscal internacional, a pesar del intercambio automático de información vía CCN en vigor, pasarían, de adoptarse la propuesta de Directiva, a tener que aplicar estos requisitos de transparencia adicionales en la UE. Así, se verían mermadas las oportunidades específicas para la elusión y la evasión fiscales en territorio UE consiguiendo también las empresas que mejor cumplen un cierto reconocimiento.

Además, según la citada propuesta de Directiva, se otorgan a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 49 en lo que respecta a la elaboración de una lista común de la Unión de determinadas jurisdicciones fiscales. Esa lista se basará en la evaluación de las jurisdicciones fiscales que no cumplan los criterios siguientes:

«1) transparencia e intercambio de información, incluido el intercambio de información previa petición y el intercambio automático de información de datos relativos a las cuentas financieras;

2) competencia leal en materia fiscal;

3) las normas establecidas por el G20 y/o la OCDE;

4) otras normas pertinentes, incluidas las normas internacionales establecidas por el Grupo de Acción Financiera Internacional. La Comisión revisará periódicamente la lista y, en su caso, la modificará para tener en cuenta nuevas circunstancias.»

Esta propuesta de Directiva queda en un nivel diferente de la que está ya en vigor en cuanto al intercambio automático de Información de cada país vía la red CCN y que, aunque con un ámbito de aplicación algo más reducido, está siendo también efectiva. Cabe recordar que la propuesta de Directiva, ahora en fase de enmiendas, es, evidentemente, posterior en el tiempo a la adopción de la Directiva en vigor UE 2016/881, de 25 de mayo de 2016 y viene, en cierto sentido, a complementarla.

A nivel de la OCDE y el G20 en materia de transparencia fiscal, el «*Country by Country Reporting*», está ya vigente en más de 80 jurisdicciones a nivel de la OCDE. Sin embargo, para MURPHY, hay alguna divergencia muy importante, ya que, para este autor, su propuesta trataba de erigirse en una norma contable para ver las actividades de las multinacionales cuando se consolidaran por jurisdicción. En su opinión, con el CBCR, concebido como norma contable, se iba a conseguir una mayor credibilidad y el actual CBCR no lo hace.

Para MURPHY el CBCR adoptado en sede de la OCDE, aunque teóricamente se inspire en su propuesta, es la antítesis de la misma⁴¹. Un informe basado en la entidad para él no es un CBCR consistente con su propuesta porque debiera estar basado en la jurisdicción y no lo está.

La propuesta no impone obligaciones a las pequeñas y medianas empresas, ya que sólo se aplica a partir del citado umbral, por lo que se puede considerar proporcionada, aunque en estos momentos, se discute sobre la posibilidad de reducir el límite de los 750.000 euros.

La implementación a nivel global del «*Country by Country Reporting*», en las jurisdicciones que ya lo hacen de la OCDE, supone un gran avance para los países menos desarrollados porque implicaría que las multinacionales localizadas en los países donde existe tuvieran que realizar un esfuerzo de transparencia, dando cuenta de su residencia, salarios a sus empleados, sus operaciones de precios de transferencia, balances, compensaciones de pérdidas, actividades extractivas, etc.

Así, se puede considerar que simplemente con la implementación de este «*Country by Country Reporting*» los países en vías de desarrollo pueden recuperar mucha de la recaudación que pierden en beneficio de paraísos fiscales y

41 Vid.. OECD, 2020 Review of Country-By-Country Reporting, Action 13, Public consultation meeting, 12-13 mayo 2020.

regímenes preferenciales. Otra iniciativa de este auditor de cuentas, economista y activista es la conocida como «*Fair Tax Mark*», por la cual, las empresas obtienen el sello «*Fair Tax*», siguiendo la lógica de los sellos de calidad. De este modo, las empresas pueden alcanzar una puntuación midiendo especialmente su transparencia de manera que obtienen el sello de certificación de su comportamiento justo con la sociedad y pueden exhibir este sello, que cada vez va a ser más valorado por la sociedad. Esta iniciativa se está llevando a cabo en Reino Unido y ha tenido una acogida muy positiva en tanto en cuanto aquellas entidades que cumplen con unos parámetros de buenas prácticas tributarias pueden beneficiarse de dicho sello que las acredita como tales.

Esta iniciativa británica también pretende llegar a ser internacional para que los consumidores favorezcan a aquellas empresas cumplidoras y, desde esta perspectiva, por lo menos, se reduzcan las desigualdades y se tribute allá donde se lleve a cabo la actividad económica. En cierto sentido, se puede afirmar que queda todavía mucho por hacer por parte de los Estados, especialmente por algunos de ellos, para contribuir a estos fines, pero ya se están dando pasos en la dirección adecuada. Tal vez la denominada UNE 19602 de sistemas de gestión de «*compliance tributario*» de nuestro sistema va en la misma dirección.

Otra propuesta a tener en cuenta en el plano de la justicia universal es un cambio en la óptica de la Doble Imposición. Llevamos demasiadas décadas centrados en intentar evitar la doble imposición y, sin embargo, los Convenios de Doble Imposición, en la gran mayoría de los casos, no la evitan, simplemente la disminuyen. Además, los CDI pretenden que el Estado de la fuente renuncie a una imposición razonable de la misma, lo cual redundaría en un aumento de la desigualdad por ser el Estado de la fuente, normalmente, aquel más pobre y que, además, pudiera tener un mejor derecho a la obtención de dicha porción tributaria.

De este modo, deberíamos cambiar de planteamiento. La mirada tendría que posarse sobre el concepto de «gravamen razonable» y «tributación efectiva», independientemente del número de veces que la renta es sometida o no a imposición. Es la sobreimposición o la ausencia de imposición lo que se debe evitar, no un gravamen total adecuado como suma de varias imposiciones. Se hace necesario un gravamen justo, un gravamen razonable, aunque el mismo se dé como resultado de la intervención de más de una jurisdicción.

Dicho gravamen puede realizarse mediante una retención en la fuente o por cualquier otro mecanismo que permita el gravamen efectivo y razonable del hecho imponible. Entiendo que resulta equivocado apoyarse tanto en el dogma de eliminación de la doble imposición y que tenemos que intentar dirigirnos hacia un nivel adecuado y relativamente homogéneo de imposición de todas las rentas en todos los países. En este sentido, resulta más lógica una importante retención en la fuente y que se grave esa renta de forma mayor en el país de obtención de la misma, que el actual esquema de limitación de la misma para que se tribute, o no, en el país de residencia que puede ser ficticia o real. Trabajar por esta vía y que las rentas tengan una justa y generalizada retención en la fuente puede contribuir, de forma importante, a un mejor reparto recaudatorio. A esta medida tendría que seguirle una limitación importante de la posibilidad de aumentar hasta un nivel injusto la tributación de la riqueza en otra sede.

Por otra parte, de seguirse el esquema aquí propuesto, no sólo la tributación resultaría más sencilla, proporcionada y consecuente, sino que, además, se estaría favoreciendo el criterio de la fuente, tal cual se recomienda desde hace muchas décadas por parte de la ONU. Sin lugar a dudas, el criterio de la fuente no sólo resulta lógico y coherente, con mayor facilidad de implementación, sino que además resulta favorecer a los países en vías de desarrollo.

6. La Agenda 2030 y la financiación de su posible implementación

Simplemente, cabe recordar que otros posibles escenarios que reduzcan la desigualdad son posibles. Se puede luchar contra la elusión y la evasión teniendo en cuenta otros parámetros y buscando soluciones que no sólo sirvan para dar solución a problemas surgidos en EEUU, sino a problemas globales que requieren soluciones globales. El principio de justicia universal es el argumento básico para seguir por esa senda.

La Agenda 2030 constituye un ejemplo evidente de la urgencia de cambiar hacia esta mentalidad global, hacia la perspectiva de cooperación, de acuerdo multilateral. Si ello ha sido posible a la hora de llegar a un acuerdo sobre el contenido de la Agenda también podría llegar a serlo a la hora de llegar a un acuerdo sobre la financiación urgente de la misma. Pues bien, la misma se ha de erigir en el eje vertebrador de las decisiones globales. No basta con recaudar, por mucho que se recaude, lo importante es que dicha recaudación sea justa, contribuya al desarrollo y a la implementación de los ODS.

Los Estados miembros de la Naciones Unidas aprobaron una resolución en la que reconocen que el mayor desafío del mundo actual es la erradicación de la pobreza y afirman que sin lograrla no puede haber desarrollo sostenible. La misma fue firmada por 193 Estados que adquirieron un compromiso con los 17 objetivos de desarrollo sostenible.

Una estrategia no es una enumeración, más o menos detallada, de los objetivos a alcanzar. Es una planificación de las medidas y acciones concretas con las que se espera lograr dichos objetivos, acompañada de la correspondiente ficha financiera que garantice que se destinarán recursos para gestionar y ejecutar esas iniciativas. Y es que «Abordar los objetivos de desarrollo sostenible requiere cambiar la forma de trabajar y, de forma cooperativa, diseñar los planes de acción»

«La dificultad no reside en tener nuevas ideas, sino en escaparse de las viejas», es el axioma keynesiano que más claro pone en evidencia que una cosa es predicar y otra tener capacidad para transformar inercias y estructuras. Y la Agenda 2030 es precisamente eso: el camino que apunta el organismo internacional para avanzar en la transformación de los viejos modelos económicos, sociales y ambientales en otros más sostenibles.

Pues bien, se puede afirmar que lo mismo ocurre en materia tributaria, hay que intentar superar algunos esquemas como la base del criterio de residencia que ha deteriorado tanto los sistemas tributarios y causado una profunda desi-

gualdad e intentar rescatar el criterio de la territorialidad a la vez que se incorporan nuevos tributos como la rescatada «Tasa Tobin» o la mal llamada «Tasa Google», donde nos podemos empezar a plantear si deben o no pertenecer a los Estados o si deben aplicarse de forma global para los intereses globales.

El primer Informe del Comité Económico y Social de las Naciones Unidas que valora la implementación de la Agenda bajo la Resolución de la Asamblea General 70/1 se encuentra recientemente publicado⁴² y, evidentemente, entre sus conclusiones se señala precisamente la falta de financiación y la necesidad de buscar nuevas fórmulas de financiación para poder implementar la Agenda también en los países más vulnerables, denunciando este hecho como una de las debilidades sistémicas a las que hay que hacer frente.

En el mismo, se señala que a pesar de que no disponemos de datos de muchos países, se ve que muchos de los firmantes del acuerdo están realizando esfuerzos considerables para la implementación de la Agenda 2030⁴³. Sin embargo, también se señala que el progreso percibido suele ser mayor y normalmente se limita al ámbito nacional y que la implementación de las medidas para conseguir los Objetivos de Desarrollo Sostenible⁴⁴ en países en vías de desarrollo y globalmente todavía no se está realizando con el mismo ímpetu. Y es que se puede comprobar cómo las diferentes jurisdicciones de países de la OCDE han apostado por conseguir los ODS internamente, realizando esfuerzos al efecto e intentando dotar de los recursos necesarios a la implementación de la Agenda⁴⁵ nacionalmente. Sin embargo, al haberse priorizado las medidas internas para conseguir los ODS a los compromisos sobre la implementación de la misma en los países en vías de desarrollo o a nivel global, no se dispone de los recursos suficientes para su implementación globalmente considerada y el no conseguir dicha implementación va a ahondar en los problemas a los que se intenta hacer frente mediante la Agenda 2030.

Pues bien, resulta lógico que las nuevas reglas de tributación internacional que nos afectan globalmente y de las cuales lo que más problemas plantea es precisamente el reparto global, puedan y deban ir enfocadas a la consecución de los ODS de la Agenda 2030. Así el nuevo impuesto digital, que tantos problemas va a dar en cuanto a su reparto y la tasa sobre servicios financieros, pueden ser el instrumento ideal para que los diferentes países acuerden un instrumento en manos de una organización internacional para la implementación real e igual de los ODS también en los países en vías de desarrollo, tal y como nos hemos comprometido y se señala en la Agenda *«no dejando a nadie atrás»*.

42 High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and social Council, Special edition: progress towards the Sustainable Development Goals (Report of the Secretary General, 24 julio 2019, p.3, idea extraída de lo señalado en su párrafo 6.

43 High-level segment: ministerial meeting of the High-level Political Forum on Sustainable Development, convened under the auspices of the Economic and social Council, op. cit., pp.3-4, idea extraída de lo señalado en sus párrafos 2,5,7 y 9.

44 En adelante (ODS).

45 High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and social Council, op. cit., pp.4-5, idea extraída de lo señalado en sus párrafos 7-15.

Caso contrario, va a resultar difícil llegar a acuerdos de reparto de la recaudación del nuevo impuesto digital con lo cual su implementación puede resultar difícil, al igual que difícil será conseguir cumplir con los ODS para revertir el ritmo contaminado, extremo, nocivo y peligroso al que las siguientes generaciones se ven abocadas.

7. Conclusiones

La economía es, más que nunca, global mientras que la tributación sigue siendo país por país. Ello causa disfunciones, en el sistema actual y a la postre, una desconfianza y desencanto con la tributación que resulta muy perjudicial para la sociedad, ya que desincentiva el cumplimiento voluntario.

En el plano interno, se puede afirmar que el sistema tributario está perjudicando a las empresas más pequeñas y personas de menos recursos que cumplen incluso dentro de cada jurisdicción, ya que, comparativamente hablando, no pasan el análisis coste-beneficio de contar con las estructuras que pueden utilizar aquellos de mayor capacidad contributiva. Ello redundará en desconfianza, desigualdad y falta de sostenibilidad.

En el plano externo, el esquema de derecho internacional tributario de los últimos tiempos, no sólo perjudica a los países de nuestro entorno, sino que se está perjudicando gravemente las economías de los países más vulnerables en tanto en cuanto que la evasión y elusión de la carga tributaria que habría debido pertenecer a los mismos supone un porcentaje comparativamente más alto de su PIB en relación a los países desarrollados y sus necesidades son, además, más urgentes. Ello ha agravado la desigualdad y, por ende, la sostenibilidad.

En materia de imposición directa, se hace necesario adoptar nuevas medidas de derecho tributario internacional que puedan contribuir a resolver los problemas que nos afectan globalmente. Las mismas, ancladas en el principio de justicia universal, deberían ir enfocadas a la reducción de la desigualdad y la consecución de los ODS de la Agenda 2030 si, de verdad queremos que dichos objetivos puedan llegarse a conseguir. De esta manera, avanzaremos en sostenibilidad y equidad.

La gran mayoría de las acciones que se han tomado en torno al derecho internacional tributario en las últimas décadas, siguen, muy a menudo, un patrón claro: se exportan de la normativa estadounidense, por medio de sus técnicos y asesores a diferentes organismos internacionales, como la OCDE, en forma de «*soft law*» mediante modelos multilaterales para acabar pasando a ser «*hard law*» en los convenios bilaterales o en las propias normativas. Ello ha ocurrido constantemente a través de los últimos tiempos y, sin embargo, es sabido que perjudican a los países en vías de desarrollo.

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, que incluye 17 Objetivos y 169 metas, presenta tres dimensiones: económica, social y ambiental. Este documento, con el que nos hemos comprometido, pone la igualdad y dignidad de las personas en el centro y llama a cambiar nuestro estilo de desarrollo, respetando

el medio ambiente. Es un compromiso universal adquirido tanto por países desarrollados como en desarrollo, en el marco de la cooperación, tomando en consideración los medios de implementación para realizar el cambio y la prevención de desastres por eventos naturales extremos, así como la mitigación y adaptación al cambio climático. Pues bien, el cambio en la fiscalidad a otro patrón diferente puede suponer una pieza clave para la consecución real de dichos objetivos.

Siguiendo en el marco de la Agenda 2030, el ODS número 10 consiste precisamente en la reducción de la desigualdad entre países y dentro de cada país, la reducción de las desigualdades. No cabe la menor duda de que el instrumento más adecuado de redistribución de la riqueza es precisamente el tributario y, por tanto, debemos comenzar a cambiar nuestros esquemas para intentar contribuir a alcanzar, entre otros, este ODS con el que nos hemos comprometido.

La teoría de la territorialidad está anclada tanto en la teoría del beneficio como en la soberanía del territorio y parecen pilares más fuertes sobre los que sustentar el derecho internacional tributario. Es cierto que tener en cuenta la territorialidad puede cambiar los equilibrios entre países, que hacer gravar los beneficios de las empresas que operan en la economía digital o las transacciones financieras puede dar lugar a doble imposición, pero también tenemos que revisar el problema de la doble imposición. Los Convenios de Doble Imposición no la evitan. Además, pretenden que el Estado de la fuente renuncie a una imposición razonable de la misma. La mirada tendría que posarse sobre el concepto de «gravamen razonable» y «tributación efectiva», independientemente del número de veces que la renta es sometida a imposición. Es la sobreimposición o la ausencia de imposición lo que se debe evitar, no que existe un gravamen razonable, aunque el mismo se dé como resultado de la intervención de más de una jurisdicción.

Dicho gravamen puede realizarse mediante una retención en la fuente o por cualquier otro mecanismo que permita el gravamen efectivo y razonable del hecho imponible. Entiendo que resulta equivocado apoyarse tanto en el dogma de eliminación de la doble imposición y que tenemos que intentar dirigirnos hacia un nivel adecuado y relativamente homogéneo de imposición de todas las rentas en todos los países. En este sentido, resulta más lógica una importante retención en la fuente y que se grave esa renta de forma mayor en el país de obtención de la misma que el actual esquema de limitación de la misma para que se tribute, o no, en el país de residencia que puede ser ficticia o real.

Por otra parte, de seguirse el esquema aquí propuesto, no sólo la tributación resultaría más sencilla, proporcionada y consecuente, sino que, además, se estaría favoreciendo el criterio de la fuente, tal cual se recomienda desde hace muchas décadas por parte de la ONU. Sin lugar a dudas, el criterio de la fuente no sólo resulta lógico y coherente, con mayor facilidad de implementación, sino que además resulta favorecer a los países en vías de desarrollo.

Al mismo tiempo, la globalización, la robotización y la economía digital nos demuestran que, hoy en día, hay que actuar globalmente con mediadas multilaterales basadas en la justicia y la equidad como lo quiere hacer la UE dotándose de recursos propios. Hay que intentar ir adecuándose a esta nueva realidad a la

vez que se fomenta la territorialidad para intentar avanzar en la equidad y sostenibilidad. Para ello, el principio de justicia universal puede resultar un sólido anclaje.

La tributación global presenta muchas ventajas y parece una solución muy adecuada a la situación actual, tal vez merezca la pena, aunque sea parcialmente y en relación a la implementación de la Agenda 2030, explorarla como vía de financiación, aunque sea en el plano de lo que pudiera resultar imaginable. En este sentido, la tributación de la economía digital y la de las transacciones financieras son tributos que se presentan como magníficos candidatos al efecto para comenzar por avanzar en esta novedosa dirección.

8. Bibliografía

ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies,» *International Tax and Public Finance*, Vol. 20, pp. 596-617. ActionAid, 2010.

ABBAS, Ali y KLEMM, Alexander (2013), «Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging taxes in Africa,» 28-11-2010, disponible en el siguiente enlace: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf

AZAM, Rifat, «Ruling the World: generating international tax norms in the Era of Globalization and BEPS», *Suffolk University Law Review*, vol L, n°4, 2017.

BAGHAI, M., COLEY, S., & WHITE, D. (1999). *The alchemy of growth: Practical insights for building the enduring enterprise* (1st ed.). London: Orion Business.

BENEDEK, Dora, CRIVELLI, Ernesto, GUPTA, Sanjeev y Muthoora, Priscilla, «Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding-out Effect? *Finanz Archiv*, Vol.70, pp. 67-96, 2014.

BENTLEY, Duncan, «Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption», *eJournal of Tax Research*, vol. 16, no. 3, pp. 679-713.

BIRD, Richard M (2015), *Global taxes and international taxation: mirage and reality*, *ICTD Working Paper* 28.

BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND SIR JOSIAH STAMP (1923), *Report on double taxation: submitted to the Financial Committee by professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*.

BURGERS, Irene y MOSQUERA, Irma, «Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?», *Erasmus Law Review*, n°1, agosto 2017.

CALVO VÉRGEZ, Juan (2018), «Pasado, Presente y Futuro de BEPS», Thomson-Reuters-Aranzadi.

CALVO VÉRGEZ, Juan, «El papel de los CDIS ante la doble imposición internacional en el ámbito del ISD: la problemática de las sucesiones transfronterizas», *BIT Plus*, núm. 219, 2018.

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor, «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria* núm. 145, 2012.

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor, «Domicilio fiscal y residencia habitual de las personas físicas en la imposición personal (IRPF, IP e ISD)», OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 16, 2009.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) (2013), *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos – La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi.

COBHAM Alex y JANSKY, Petr, «Measuring misalignment: the location of US multinationals, Economic activity versus location of their profits», *International CTR for Tax and Development*, Working Paper n42, 2015.

CURRY, Andrew, & HODGSON, Anthony (2008). «Seeing in multiple horizons: connecting futures to strategy». *Journal of Futures Studies*, n°13(1), 1-20

DELGADO SANCHO, Carlos David., «Blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Paso a paso», *Aspectos jurídicos del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo en sus vertientes penal y administrativa*, ed.Colex, 2019.

ELALI, André, «Some aspects about international tax competition, base erosion and profits shifting («BEPS») and the position of the developing countries», *International Tax competition and Developing Countries*, 2019.

ESCRIBANO, Eva, «An Opportunistic and yet Appropriate revision of the Source Threshold for the Twenty First Century Tax Treaties», *Intertax*, vol 43, n.º 1, 2015.

European Commission, *Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning* (2012)

GADZO, Stjepan «The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal» as an adaptation of Nexus Requirements for Taxation of Non-residents» Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2, Online Books IBFD, 2018.

GREGGI, Marco, Genuine Nexus or Perpetual Allegiance?: (Some Considerations on the Diverted Profit Tax» Proposal), TRN Conference, 2015.

GRUBER, Lloyd, Ruling the World: power politics and the rise of supranational institutions (2000)

International Monetary Fund (autores Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen) (2015), Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, Working Paper 15/118.

HART, Herbert L.A. (1955). «Are There Any Natural Rights?», *The Philosophical Review*, 64: 175-191.

HORTALÁ y VALVÉ, Joan, «Las clausulas Tax Sparing y Matching Credit. Incentivos fiscales a Países en Vías de Desarrollo a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional», *Boletín de la Facultad de Derecho*, nº8-9, 1995.

HORTALÁ VALLVÉ, Joan (2007), *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, Pamplona.

KLOWSKO, George, «The principle of Fairness and Political Obligation», *Ethics*, vol. 97, nº2, nov.1997, pp. 353-362.

MARRAZO, Carmine (2017), «Challenging the territoriality principle in the digital economy: the role of taxation for digital single market», en *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía digital*, dir. Saturnina Moreno, ed. Aranzadi.

MURPHY, Richard (2015), *The Joy of Tax*, Londres.

NAGEL, Thomas y MURPHY, Brian (2002), *The Myth of Ownership: taxes and justice*, OUP, New York.

OCDE (2015), *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OCDE.www.oecd.org/ctp/beps-2015 –nota explicativa–.

OCDE: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multi-National Enterprises and Tax Administrations* (1995).

RICH, Bruce, «Tax Evasion that harms the Global Commons: no problem if it is legal? *Environmental Forum*, enero-febrero, 2019.

SACHS, Jeffrey (2015), *La era del Desarrollo Sostenible*, ed. Deusto.

SCHNEIDER, Friedrich y otros, «New Estimates for the Shadow Economies all over the world», *24 International Economy*, J 443, 2010.

SHAXSON, Nicholas (2019), «Tackling tax havens: the billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike», *Finance and Development*, septiembre 2019.

SHAVIRO, Daniel N. (2014), *Fixing US International Taxation*.

TASK FORCE ON DIGITAL ECONOMY, *Interim Report (Tax Challenges Arising from Digitalisation)*, marzo de 2018.

UE (2012), *The European Commission Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning*.

UN Economic and Social Council, *High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council*, 8 mayo 2019.

UN Economic and Social Council, *High-level segment: ministerial meeting of the high-level political forum on sustainable development, convened under the auspices of the Economic and Social Council: special edition Progress towards the Sustainable Development Goals*, 24 de julio 2019.

WEBER, Stuart, «Thin capitalization and interest deduction regulations», Copenhagen Research Group on International Taxation, Working Paper 8, 2010.