

PANORAMA FISCAL POST BEPS: UNA APUESTA POR LA SUPERACIÓN DE LOS RETOS EN LA EJECUCIÓN

Gemma Patón García

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Centro Internacional de Estudios Fiscales.
Universidad de Castilla-La Mancha*

EXTRACTO

El estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de cada una de las acciones contempladas en el Plan BEPS con una perspectiva mundial y comprehensiva de los puntos de vista tanto de los países en desarrollo como de los países industrializados que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las Administraciones tributarias nacionales. Al respecto, las acciones de la Unión Europea están en pleno desarrollo tras la presentación del Plan de acción en 2016 de las que nos ocupamos. Asimismo, ofrecemos las consideraciones que el debate sobre la implementación del Plan BEPS está generando en el área LAC.

Palabras claves: fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, Plan de acción de la Unión Europea e implementación en Latinoamérica.

Fecha de entrada: 29-03-2016 / Fecha de aceptación: 28-04-2016 / Fecha de revisión: 10-05-2016

FISCAL OUTLOOK POST BEPS: A COMMITMENT TO OVERCOMING CHALLENGES IN IMPLEMENTING

Gemma Patón García

ABSTRACT

The study's main objective is to offer some reflections founded after the phase of drafting the reports of each of the actions envisaged in the BEPS Plan with a global perspective and comprehensive points of view of both developing countries and countries industrialized conditioning the legislative decision-making and implementation of measures by national tax administrations. In this regard, the actions of the European Union are developing after the presentation of the Action Plan in 2016 which we deal. We also offer considerations that the discussion on the implementation of the Plan BEPS is generated in the LAC area.

Keywords: international taxation, base erosion and profit shifting, Plan of action European Union and implementation in Latin America.

Sumario

- I. Introducción
 - II. El Plan BEPS dentro del contexto actual de la fiscalidad internacional
 - III. Retos y obstáculos para la implementación de las acciones BEPS
 - IV. La recomendación sobre nuevas obligaciones de información *country by country* en el contexto de la gestión del riesgo fiscal y el *cooperative compliance*
 - V. El Plan de acción de la Unión Europea
 - VI. La incidencia del Plan BEPS en la región LAC
 - VII. Conclusiones
- Bibliografía

NOTA: Este trabajo constituye una aportación en el marco de los proyectos de investigación «La tutela del contribuyente en el derecho comunitario», concedido por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Consejería de Educación, Cultura y Deportes, Referencia: PEII-2014-009-P y «Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales», Proyecto de I+D+i, Ministerio de Economía y Competitividad, Referencia: DER2014-55677-R. Este estudio ha sido elaborado en el marco de la beca de movilidad otorgada por el Ministerio de Educación y Ciencia español dentro del programa «Salvador de Madariaga», concedida por la Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades (Ref.: PR2015-00644) desarrollado en la Pontificia Universidad Católica del Perú en 2016.

I. INTRODUCCIÓN

El panorama de la fiscalidad internacional tras la aparición de los informes finales del Proyecto BEPS en octubre de 2015¹ parece propiciar el momento idóneo de elaborar un estudio global y de conjunto acerca de la visión que las grandes áreas de actividad económica mundial tienen del mismo. Sin perjuicio de reconocer que la concreción de objetivos y definición en algunas acciones del proyecto se alejan de la realidad, lo cierto es que muchos países han reaccionado con medidas legislativas ante las recomendaciones de la OCDE, unos alineados y otros no, como después señalamos.

No obstante, las acciones legislativas que se han puesto en marcha conforman unas expectativas iniciales y el desafío de superar los retos y dificultades que la implementación del Proyecto BEPS plantea. De igual manera, debe reconocerse un nuevo escenario fiscal en el ámbito internacional donde el reporte *country by country* y el concepto de *cooperative compliance* nos sitúan ante unas nuevas coordenadas que conviene analizar desde un punto de vista que rebasa las fronteras nacionales.

A continuación, hacemos un recorrido por las principales iniciativas de la Unión Europea (UE) alineadas al Plan BEPS y por los principales avances en las reuniones mantenidas en el área latinoamericana que recogen la preocupación y los intereses específicos de los países de cada región respectivamente.

En definitiva, el estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de las acciones contempladas en el Plan BEPS con una perspectiva mundial y comprensiva de los puntos de vista tanto de los países en desarrollo como de los países industrializados que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las Administraciones tributarias nacionales.

II. EL PLAN BEPS DENTRO DEL CONTEXTO ACTUAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

En los momentos actuales constatamos el hecho cierto de una intensificación del impulso de los organismos e instituciones internacionales en la consecución de los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal de forma más decidida. Esta tendencia ha sido protagonizada por la

¹ OCDE (2015), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*, octubre 2015. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE que, junto al auspicio del G20, presentó en julio de 2013 el informe y, de forma destacada, el Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y la deslocalización de beneficios (BEPS)². Este proyecto constituye un pilar de actuación, que se conecta a los Informes *country-by-country* de la OCDE, como instrumentos de *soft law* que han servido como revulsivo a esta dinámica, así como el no menos relevante y nuevo estándar de intercambio de información internacional entre Estados liderado por el modelo *FATCA*³.

Si bien el objetivo principal de lucha contra el fraude fiscal es la guía que ha permanecido presente en la elaboración del Plan BEPS, tal vez sea el contexto y la perspectiva desde la que se diseñan las acciones a adoptar los elementos que articulan un nuevo escenario para el panorama de la fiscalidad internacional. Por un lado, el orden económico mundial se ha visto convulsionado por la aguda crisis sufrida en los países desarrollados y que ha derivado en un viraje en cuanto a los modelos de pensamiento y de reacción de los gobiernos y las Administraciones tributarias en general. Por otro lado, la iniciativa BEPS pretende atacar el descenso de la recaudación tributaria poniendo el acento en la doble no imposición internacional y la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre rentas y patrimonios internacionales, comportamientos que se albergan al cobijo de las diferencias de tratamiento jurídico de las jurisdicciones nacionales⁴.

La trascendencia de las acciones definidas y concretadas en el plan y que traen causa en el Informe BEPS se subraya por haber generado un nuevo clima de cooperación internacional tributaria a escala multilateral cuyo éxito dependerá de la implicación creciente del mayor número de países. Y este mismo proceso de asunción de recomendaciones de la OCDE por los países en sus ordenamientos internos se espera que se produzca con el Plan de acción BEPS, además con carácter global porque nace con una *vocación inclusiva* tanto de países OCDE, como de países del G20 interesados no miembros de la OCDE a quienes se les ha invitado a participar en calidad de asociados, países en desarrollo con sus preocupaciones particulares y la participación de la ONU,

² http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es

³ Llamado a ser un nuevo hito en materia de intercambio automático de información tributaria entre Estados, Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA– (en español, Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), es el modelo impulsado por los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la propia ley estadounidense.

⁴ Sobre el contexto internacional que han originado los trabajos de la OCDE y G20, *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP*, n.º 72/2014, Monográfico sobre Derecho Tributario: Internacionalización y tendencias, pág. 46; CARBAJO VASCO, D.: «El Plan de acción de la iniciativa BEPS. Situación actual y perspectivas», *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2.º semestre 2014, pág. 6, y GARCÍA NOVOA, C.: «Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3/2015, págs. 49-50. Buena prueba del principio de inclusión ha supuesto la redacción de un informe especial para la definición de los problemas BEPS como estrategia de fortalecimiento de los países en desarrollo llevada a cabo por la OCDE, *Vid.* OCDE: «El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación», noviembre 2014, <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

junto a la OCDE en los trabajos tributarios que se desarrollan⁵. Incluso se ha llegado a decir que el Informe BEPS es el régimen internacional sobre medidas antiabuso, en una suerte de optimismo inusitado y en la creencia de que conseguirá una homogeneización internacional de la legislación y el presumible consenso de los regímenes fiscales de un amplio espectro de países a nivel global.

Al margen de la existencia de los convenios de doble imposición, y la figura del abuso de los mismos, los distintos niveles impositivos y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los Estados permiten un margen de maniobra para los contribuyentes que intentan aprovechar valiéndose de estructuras o construcciones jurídicas de planificación fiscal agresiva. En algunos casos son puras economías de opción, pero en otras se trata de comportamientos artificiosos con la exclusiva búsqueda de ahorro fiscal que son difíciles de atajar ante la diversa casuística y la calificación jurídica de los mismos, así como porque la reacción legal siempre irá por detrás de la realidad fáctica⁶.

Otra cuestión planteada en relación con los efectos de BEPS en las normas internas es la influencia que las acciones que contiene puedan considerarse como posible norma consuetudinaria de derecho internacional en tanto pueden originar eventualmente la expectativa de un comportamiento de los Estados coherente y el surgimiento de una práctica estatal uniforme. En este sentido, no puede presuponerse que los Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las orientaciones de BEPS en la OCDE vengán posteriormente obligados a seguir tales directrices para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados⁷.

En cualquier caso, parece indudable que las acciones BEPS están llamadas a alterar categorías como el establecimiento permanente y principios como el *arm's length* sobre los que se asienta el marco actual de la fiscalidad internacional y en consecuencia los criterios de reparto de las bases imponibles entre los Estados fuente y residencia⁸.

Por otro lado, el proyecto BEPS se ha contemplado dentro de un margen temporal de definición de las acciones, septiembre 2014, septiembre y diciembre de 2015, que en la práctica en unos casos se ha limitado a concretar objetivos y en otros a ofrecer recomendaciones. En cual-

⁵ La OCDE tiene presente que los problemas de BEPS afectan de igual manera tanto a países desarrollados como a países en desarrollo, de manera que la envergadura del problema se estima en un 4%-10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades, lo que supone alrededor de 100-240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. Asimismo, la OCDE señala que los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales en tanto que porcentaje de ingresos tributarios, mientras que su impacto en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior», 10 preguntas sobre BEPS, <http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

⁶ Vid. SERRANO ANTÓN, F.: «El programa BEPS: la OCDE...», *op. cit.*, pág. 502.

⁷ SERRANO ANTÓN, F.: «El programa BEPS: la OCDE...», *op. cit.*, pág. 514.

⁸ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1/2014, BIB 2014\267, pág. 2.

quier caso, los trabajos acometidos por el Comité de Asuntos Fiscales ponen de relieve que las dificultades de lucha contra la doble no imposición internacional no es tarea fácil, ni puede esperarse efectos inmediatos, a la que además hay que añadir la incertidumbre acerca de la respuesta de los Estados para su puesta en marcha y del éxito real del nuevo marco de fiscalidad internacional. No cabe duda de que buena parte de que la aplicación práctica del Plan BEPS goce de satisfacción depende de la postura que los países con situaciones económicas dispares adopten frente a las acciones recomendadas por la OCDE.

De las acciones a ejecutar, nueve de ellas son sustantivas y seis de carácter procedimental, siendo las siguientes:

- i) Acción 1. Abordar los retos fiscales que plantea la economía digital.
- ii) Introducir la coherencia internacional en la fiscalidad de la renta de las sociedades, lo cual conlleva a su vez:
 - Acción 2. Neutralizar los efectos de los acuerdos de híbridos que conllevan un tratamiento diferente de los rendimientos de estos productos financieros (*mismatch*).
 - Acción 3. Reforzar las reglas de la transparencia fiscal internacional, las denominadas normas CFC, «Controlled Foreign Corporations».
 - Acción 4. Limitar la deducibilidad fiscal de los gastos financieros y otros pagos financieros.
 - Acción 5. Contrarrestar las prácticas de competencia fiscal dañina, atendiendo a la transparencia y a la sustancia de los negocios.
- iii) Restaurar plenamente los efectos y beneficios de los estándares internacionales, principio que comprende:
 - Acción 6. Prevenir el abuso fiscal utilizando los CDI.
 - Acción 7. Impedir la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
 - Acciones 8, 9 y 10. Asegurarse de que las reglas de precios de transferencia están en línea con la creación de valor por parte de las multinacionales, específicamente, en tres áreas: intangibles, riesgos y capital y otras transacciones que implican altos riesgos.
- iv) Asegurar la transparencia, a la vez que se promueven la certeza y la predictibilidad de las normas, lo que supone:
 - Acción 11. Establecer metodologías para obtener y analizar data sobre BEPS y las medidas para enfrentarla.

- Acción 12. Pedir a los contribuyentes que informen acerca de sus acuerdos de planificación fiscal agresiva.
 - Acción 13. Reexaminar la documentación solicitada en materia de precios de transferencia.
 - Acción 14. Implantar mecanismos de resolución de conflictos fiscales más efectivos.
- v) Desde las medidas de política fiscal acordadas a la necesidad de aplicar rápidamente tales medidas, lo que se traduce en la acción 15, implementar instrumentos jurídicos multilaterales de cooperación tributaria internacional.

Nos encontramos pues ante la fase de ejecución del Plan BEPS, una vez que se finalizó en octubre de 2015 con la definición de objetivos y concreción de recomendaciones. Los siete primeros informes aparecieron publicados el 16 de septiembre de 2014, fecha en que se aprobaron las acciones número 1, 2, 3, parte de la 5, 6, 8, 11 y parte de la 15, mientras que las restantes se han concluido en octubre de 2015. En dichos informes se abordan las materias concernientes a la economía digital, los instrumentos híbridos, la preferencia de la sustancia sobre la forma y la transparencia, la limitación al disfrute de los convenios bilaterales, los precios de transferencia en intangibles, la información *country-by-country* y la configuración de un instrumento multilateral para modificar los tratados.

Respecto a la primera cuestión, la incidencia que esta acción de naturaleza, como decimos, procedimental, puede tener se destaca especialmente en conexión con las acciones 8, 9 y 10, relacionadas con la coherencia de las reglas sobre precios de transferencia de acuerdo a la creación de valor por parte de las multinacionales, fundamentalmente, en tres áreas: intangibles, riesgos y capital y otras transacciones que implican altos riesgos. Indudablemente, la ampliación de las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia supondría una herramienta más que adecuada para actuar en esta línea. De igual modo, se nos antoja esencial el papel que la incorporación de las recomendaciones de la OCDE en materia de documentación de precios de transferencia podría desarrollar al momento de abordar los retos que plantea la economía digital (acción 1), tal vez el tema transversal de carácter sustantivo de mayor impacto en la erosión de bases imponibles en el marco de la economía mundial. De hecho, el origen del documento BEPS se encuentra en la presión social y mediática que se ha producido en torno al supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales y, sobre todo, aquellas grandes tecnológicas. El propio proyecto BEPS se considera una reacción a las operaciones de planificación fiscal de determinadas multinacionales en Europa que tienen como consecuencia el traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación⁹. En cuanto al segundo extremo, la trascendencia de esta acción reside en las funciones que pueda adjudicarse a la información solicitada, una vez que se

⁹ En este sentido, *vid.* GARCÍA NOVOA, C.: «Base erosion and profit shifting...», *op. cit.*, pág. 54.

constata la ausencia de definición de aquellas por la OCDE. Igualmente, este aspecto supone un riesgo e incertidumbre sobre la operatividad que pueda alcanzar dicha información según sea utilizada por las Administraciones tributarias de cada jurisdicción.

Desde luego, todas las acciones gozan de interés para los estudiosos y prácticos de la fiscalidad internacional, pero desde la perspectiva de las Administraciones tributarias el más relevante tal vez sea el que aborda la denominada información *country-by-country* (*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*)¹⁰, ya que esa información se presenta, técnicamente, como un contenido adicional de la documentación relativa a los precios de transferencia, de aquí que se proponga una nueva redacción del capítulo V de la Guía de Precios de Transferencia. En consecuencia, el objetivo de transparencia perseguido se concretaría en una documentación que comprendería en lo sucesivo tres bloques, a saber: la referida al grupo multinacional como un todo (*master file*), la que versa sobre las operaciones vinculadas realizadas por las entidades que lo componen (*local file*) y la que describe la distribución de la renta del grupo multinacional entre las diversas jurisdicciones fiscales, así como los impuestos satisfechos en cada una de ellas (*country-by-country report*).

Sea como fuere, lo que es indudable es que el proyecto BEPS se asienta sobre la asunción a nivel internacional de que la elusión fiscal es una consecuencia inaceptable en la que tienen responsabilidad tanto los contribuyentes como los sistemas fiscales nacionales y las Administraciones fiscales encargadas de aplicarlos y la manera en que debe ser combatida se ha de erigir sobre las acciones coordinadas entre los Estados. En estos tres niveles, junto al Plan BEPS, destacan los trabajos del Foro Global sobre transparencia en la información –impulsado por la OCDE–, el acuerdo multilateral sobre intercambio automático de información, en especial, la ley FATCA de Estados Unidos que ha dado lugar a numerosos acuerdos bilaterales y, finalmente, los trabajos de la OCDE sobre las Administraciones tributarias y los modelos de cumplimiento cooperativo, sobre todo para las grandes empresas, que dibujan un contexto de cambio internacional de reglas en la fiscalidad internacional que generan importantes expectativas.

En esta línea se cita la actuación de la UE, plasmada en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, relativa a la planificación fiscal agresiva de 2012¹¹. No obstante, alguna sombra planea sobre la estrategia que plantea la Comisión europea al considerar

¹⁰ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

¹¹ COM (2012) 722 final, 6 de diciembre de 2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion. La Recomendación aconseja incorporar al ordenamiento interno y a los CDI una cláusula en la que se condicione la aplicación de una exención a que se produzca una tributación efectiva en el otro Estado con la siguiente literalidad: «En el caso de que el presente convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

en la Recomendación que acompaña al plan de acción un retorno a la publicación de listas negras de terceros países que no cooperen con los estándares de buena gobernanza fiscal en tanto no adopten medidas legislativas y administrativas mínimas de intercambio de información y su efectiva aplicación.

Recogemos a continuación las últimas acciones de la UE que están previstas desarrollar contenidas dentro del plan de acción recientemente presentado y las consideraciones que el debate sobre la implementación del Plan BEPS está generando en el área LAC.

III. RETOS Y OBSTÁCULOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS ACCIONES BEPS

El nuevo diseño del marco de la fiscalidad internacional propuesto por la OCDE en su Plan BEPS tiene un reto ambicioso pues las posibilidades de planificación fiscal que ofrece la actual economía globalizada encuentran su contrapunto en los diversos intereses de las economías nacionales en el mundo, situación de la que subyace una inicial y evidente incertidumbre acerca de la efectividad que logrará alcanzar.

Este proceso ha estado expuesto a críticas iniciales por el déficit apuntado que ha supuesto la exclusión de los países en desarrollo de las discusiones en el seno de la OCDE y G20 donde se ha gestado el Informe y Plan BEPS¹². La participación de países en desarrollo, quienes son normalmente los importadores del capital neto, es fundamental si se quiere asegurar que tanto sus intereses y su contexto específico y características se tomen en cuenta. La OCDE ha estipulado que los países en desarrollo contribuirán al proyecto BEPS a través del grupo de trabajo Impuesto y Desarrollo (*Tax Force on Tax and Development*), así como en el Foro Global sobre Tratados Tributarios, sobre Precios de Transferencia, sobre IGV y sobre Transparencia e Intercambio de Información con Propósitos Tributarios. También se argumenta que la acción unilateral de los países desarrollados puede aportar incertidumbre junto a los riesgos ínsitos de la doble imposición y doble no imposición.

La necesidad de realizar un análisis de este tipo también fue considerada en la mencionada declaración en temas fiscales del G8 de 2013, donde los líderes del G8 especificaron: primero, que los países en desarrollo deben tener la capacidad de asegurar los beneficios de la reforma fiscal internacional; y segundo, que los países desarrollados tienen el deber de ayudar

¹² Así se avanzó en el Informe «Reparando las grietas tributarias: Un plan de acción. Recomendaciones conjuntas al G20 y OCDE para contrarrestar la erosión de base impositiva y el traslado de utilidades», que recogía la postura de una treintena de organizaciones en el ámbito internacional con el propósito de que la OCDE adoptase pasos efectivos para asegurar que los países en desarrollo pudiesen participar en el proceso BEPS en igualdad de condiciones, y asistirlos al implementar medidas para estimar sus pérdidas por la elusión fiscal internacional que resta a los gobiernos ingresos sumamente necesarios.

a los países en desarrollo a recaudar su porción justa de los impuestos y asegurar que las normas nacionales no permitan o alienten a las multinacionales (EMN) a reducir impuestos para artificialmente trasladar utilidades¹³.

Este es el punto de vista que basa las Recomendaciones enviadas a la OCDE y al G20 por 30 organizaciones relacionadas con el objetivo de lograr una justicia fiscal global –entre ellas, *Global Alliance for Tax Justice*, *Oxfam*, *Tax Justice Network*, *IBIS* (Dinamarca), *Tax Research UK*, *Rules for Global Finance* (EE. UU.), *Synod of Victoria and Tasmania* (Australia), *Centre for Budget and Governance Accountability* (India), *Fiscal Justice Network of Latin America and Caribbean*, *Latin American Network on Debt, Development and Rights*– LATINDADD.

En la Recomendación 5, se muestra el convencimiento de que el éxito del Plan BEPS pasa por la adopción de medidas adicionales para enfrentar el secreto financiero y corporativo y señalan tres vías de acción: 1) el respaldo al intercambio automático de información como nuevo estándar global y el apoyo a una plataforma multilateral para su puesta en marcha; 2) la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*) para la búsqueda de una mayor efectividad del intercambio de información y 3) una mejor transparencia en prácticas fiscales de las multinacionales a través de informes tributarios combinados a nivel mundial e informes públicos país por país.

La OCDE se comprometió a consultar a los países en vías en desarrollo sobre el proyecto BEPS, a través de reuniones regionales, organizadas en cooperación con organizaciones regionales o nacionales (v. gr. ATAF, CIAT, Korean Tax Centre) y el Grupo de Trabajo sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE.

Pues bien, tras la primera consulta regional celebrada en Seúl, en el área latinoamericana se han celebrado dos reuniones más, la primera en Bogotá en febrero de 2014 y la segunda en Lima en febrero de 2015, con el ánimo de informar acerca de la implementación de acciones del Plan BEPS e involucrar al mayor número de países en su consecución. En ambas reuniones quedaron reflejadas tanto las principales preocupaciones de los países de la zona de influencia por los resultados y las implicaciones que BEPS pueda tener para el desarrollo de sus economías, como los avances e impulsos que cada uno de los países está dispuesto a realizar en la implementación del Plan BEPS. Los países pequeños y no tan pequeños plantearon repetidas veces su intención de avanzar en la línea del plan, sobre todo en la reunión de Lima donde en general mostraron mayor interés, conocimiento y sinceridad sobre el asunto. Con todo, su esencial preocupación reside en la falta de recursos o potencial pérdida de base como consecuencia de los resultados de BEPS, habida cuenta de que los ingresos tributarios en estos países son un porcentaje del PIB de aproximadamente la mitad que en los países de la OCDE. No en vano, en estos países existe una mayor dependencia de los recursos financieros procedentes de los Impuestos a la Renta que, ade-

¹³ «Declaración Lough Erne» G8, emitida en la Cumbre G8, junio 2013, www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf

más, habitualmente son de base estrecha. De hecho, mientras que en los países latinoamericanos ronda el 20%, en los países desarrollados está en torno al 10%¹⁴.

Así los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo se trasladan al ámbito social, ya que los bajos ingresos tributarios –junto a los grandes nichos de informalidad tributaria– limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de base constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren los gobiernos para financiar sus servicios públicos, pero también para la soberanía y justicia tributaria y la desigualdad.

En todo caso, la adopción de medidas alineadas al Plan BEPS debe ser fruto de un proceso meditado por cada Estado a la vista de la evolución del Plan en el escenario internacional. Pero también no es menos cierto que las iniciativas nacionales deben ajustarse a la realidad social y económica de cada país y deben procurar evitar conflictos con las Administraciones de otras jurisdicciones con los que existan relaciones comerciales ante la posibilidad de que pueda verse afectada su posición competitiva¹⁵. También hay que contar con el conservadurismo de los países que se están beneficiando del *statu quo* de la fiscalidad internacional actual que puede que intenten mantener sus posiciones para evitar pérdidas recaudatorias, situación que entendemos puede removerse a través de la acción coordinada y temporánea del resto de Estados en la implementación del plan.

Además, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED) ha generado lagunas y espacios de no imposición que proporcionan muchas oportunidades a las multinacionales para evadir el pago de su justa porción de impuesto. Pero también la necesidad de los países latinoamericanos de atraer la inversión extranjera hace que sea más difícil la incorporación y el cumplimiento de reglas tributarias estrictas. De este modo, la elusión tributaria de las multinacionales se sostiene sobre el secreto bancario que ampara a las jurisdicciones *offshore*¹⁶ y que, adicionalmente, facilita la fuga de capital de origen ilícito y el lavado de dinero.

Igualmente, el debate de la reunión celebrada en Lima en 2015 se centró en los temas de interés para el área geográfica como son las transacciones de materias primas o *commodities*, las deducciones de intereses, las dificultades para identificar operaciones comparables en el análisis de precios de transferencia, así como el desarrollo de herramientas para implementar soluciones a los problemas planteados por BEPS¹⁷. Básicamente, el gran tema para la región latinoamericana

¹⁴ House of Commons International Development Committee, *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session 2012-13, 16, julio 2012, pág. 5.

¹⁵ En esta línea se manifiestan MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*

¹⁶ Al respecto, *vid.* BASSO, A. P.: «El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades *offshore*. La experiencia en Brasil», y CAMACHO CÓRDOBA, C. H.: «La experiencia en Panamá», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. (coord.), SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., Aranzadi, Cizur Menor, 2011, págs. 397 y ss.

¹⁷ Boletín e-CIAT n.º 7, marzo 13, 2015: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html>

es la tributación de las materias primas o *commodities*. Las operaciones que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o cero tributación producen una distribución injusta del ingreso. De aquí la importancia del intercambio de información automático que despierta gran interés y preocupación, principalmente para la zona Caribe y Centroamérica. De hecho, parece que las acciones del Plan BEPS no bastan para lograr involucrar e implementar la voluntad y la iniciativa de los países en desarrollo, sino que también se precisan medidas adicionales para contrarrestar el secreto financiero de las empresas, incluyendo el requerimiento para que las multinacionales proporcionen informes públicos combinados país por país, el establecimiento de un intercambio automático multilateral e integral de información tributaria y la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*).

Asimismo, la complejidad e ineffectividad de las normas actuales para la transferencia de precios entre partes vinculadas, basadas en el principio de plena competencia (*arm's length principle*) son parte del problema. La débil transparencia en los informes de las corporaciones hace que sea también difícil su aplicación. Por ello, una de las cuestiones identificadas como importantes para la región es la prevención del abuso en la tributación de las rentas derivadas de la extracción de recursos naturales, y el análisis de medidas legislativas adoptadas por países de la región, entre ellas el llamado «sexto método» que genera muchas dudas para los países latinoamericanos, pero también muchas expectativas¹⁸. Así, estos países solicitaron a la OCDE que dedique más tiempo al análisis de esta medida o forma de aplicar el CUP (*Comparable Uncontrolled Price*) según sea la concepción que se adopte.

Otro de los temas de especial interés gira sobre la deducción de intereses u otros pagos a las entidades vinculadas, donde se advierte que un tema previo sería tratar la existencia del crédito o no, para después proceder a la deducción limitada. De lo contrario, todos tomarían la deducción hasta un límite, independientemente de que exista o no el crédito. Desde luego la limitación a la deducibilidad de los pagos como intereses podría colaborar en una reducción de ingresos tributarios en el país fuente y, por tanto, este es un asunto crucial para los países en vías de desarrollo. No obstante, muchos de estos países están poco receptivos a introducir este tipo de medidas porque observan que ello genera un desincentivo a la inversión extranjera¹⁹.

En todo caso, las posturas de los países latinoamericanos quedarán reflejadas mediante la asistencia al Foro Mundial sobre Precios de Transferencia y la reunión del Grupo de Trabajo sobre Fiscalidad y Desarrollo—la última celebrada en París, entre el 16 y 18 de marzo de 2015—, la partici-

¹⁸ El listado completo de las cuestiones identificadas para el debate en la Región latinoamericana pueden consultarse en la dirección: <http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf>, así como el desarrollo posterior del debate sobre las líneas de actuación en la reunión de Lima: <http://www.oecd.org/ctp/Resumen-de-Resultados-Reunion-sobre-BEPS-de-Lima-Febrero-2015.pdf>

¹⁹ En tal sentido se aconseja que la OCDE trabaje por una mayor coordinación más que recomendar mejores prácticas para superar este problema como sostiene PICCIOTTO, S.: *Informe sobre erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo*, enero 2014, <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>, pág. 7.

pación directa de los países y economías de la región LAC en el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) y sus órganos auxiliares y, por último, la intervención de las consultas sobre el desarrollo de medidas alineadas al Plan BEPS. Además, la presencia de algunos países LAC como asociados de BEPS (Argentina, Brasil, Colombia) y miembros de la OCDE (México, Chile) asegura canales directos de transmisión de las preocupaciones de la región en los foros de discusión de los nuevos estándares.

En definitiva, y al margen de los temas sustantivos, podemos encabezar el capítulo de retos a los que se enfrentan los países de la región LAC con las dificultades políticas y administrativas que pueden encontrar en la implementación de las acciones BEPS: primero, para recabar el apoyo político para el cambio de estructuras legislativas, como ya hemos mencionado; segundo, planean incertidumbres sobre la capacidad en las Administraciones a la hora de aplicar la legislación, una vez aprobada, teniendo en cuenta las limitaciones de recursos y de información disponible y, tercero, habrá que solventar el desafío que presenta la coordinación de las acciones BEPS a nivel regional.

Como directrices en el modo de encarar el Plan BEPS por los países de la región LAC podría observarse que desde la perspectiva del incremento del desarrollo, han de continuar por la ampliación de su red de tratados para obtener beneficios similares para las empresas locales o la remodelación de sus normas sobre precios de transferencia a la vista de las normas imperantes del Modelo OCDE. Asimismo, la OCDE ha despejado cualquier atisbo que pudiera hacer pensar en que los objetivos del Plan BEPS se sitúan en un reajuste de derechos de imposición, de manera que los países de la región LAC y, en especial, aquellos en desarrollo, se intuye se centrarán en la implementación de métodos de defensa frente a la erosión de las bases imponibles²⁰. No obstante, los países emergentes –Brasil, Rusia, India y China (los denominados BRICS)– vienen promoviendo la *atribución razonable de beneficios* a cada jurisdicción fiscal, postura que se aleja del planteamiento del proyecto BEPS.

IV. LA RECOMENDACIÓN SOBRE NUEVAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN *COUNTRY BY COUNTRY* EN EL CONTEXTO DE LA GESTIÓN DEL RIESGO FISCAL Y EL *COOPERATIVE COMPLIANCE*

Fruto de las recomendaciones incluidas en el Plan BEPS, la OCDE ha incorporado un nuevo capítulo V de las directrices en materia de precios de transferencia y conviene reflexionar sobre el diagnóstico de la situación previa que ha dado lugar a este cambio de paradigma, así como manifestar alguna consideración acerca de las previsibles consecuencias que pueda tener el nuevo marco de obligaciones de documentación dentro de los objetivos BEPS.

²⁰ En este sentido, WAGENAAR, L.: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries», *Bulletin for International Taxation*, n.º 2/2015, págs. 11-12.

Respecto a la información ofrecida por las EMN se aprecia en distintos informes que la información se encuentra muy agregada, añadiendo complejidad a la vez que insuficiencia de los mismos, para conocer realmente el cumplimiento de las grandes empresas con su impuesto sobre sociedades. Esta circunstancia se debe a que en muchas ocasiones, los resultados incluyen en esa cifra otros impuestos existentes en el país donde tienen la actividad (como los que gravan el consumo o los soportados por los trabajadores) y a ello se añade la dificultad de acceso a los datos o la diversidad en los formatos en que se publicita la información.

El enfoque de competencia fiscal empresarial que la OCDE ha incorporado a sus trabajos y el entronque del objetivo de transparencia bajo los dictados de la responsabilidad fiscal frente a la sociedad global e internacional de las EMN en materia de lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscal han incentivado a algunas multinacionales a publicar sus informes con un desglose mayor al de anteriores ocasiones²¹.

Frente a la planificación fiscal agresiva al margen de cualquier tipo de consideración ética y la asunción de riesgos fiscales desmedidos, el paradigma para las EMN ha cambiado pues la gestión prudencial marca el paso a seguir por las empresas en el ámbito fiscal. En efecto, la perspectiva multilateral de la iniciativa BEPS de la OCDE sitúa el problema también en el terreno de la competencia empresarial que debe encontrar sus límites en los códigos de conducta aceptables por los actores de la comunidad internacional en su conjunto. En este sentido, la OCDE deja muy claro que la tributación no es exclusivamente un problema de interpretación literal de la normativa sino que debe ser acorde con la generación de valor en cada país. El margen de las empresas para reducir sus cargas fiscales en aras a las estrategias de planificación fiscal debería quedar más limitado progresivamente conforme se avance en transparencia y coordinación de los Estados de sus políticas fiscales con el objetivo BEPS²².

Al tiempo que los gobiernos han asumido el rechazo generalizado a las prácticas agresivas de las EMN, junto al riesgo fiscal derivado de las mismas también se ha unido el indudable riesgo reputacional que acompaña a las compañías transnacionales cuando se percibe que su tribu-

²¹ Vid. *La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35, Análisis del ejercicio 2013*, Informe completo, Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, págs. 35-36. Puede consultarse en la dirección web: http://www.observatoriosc.org/Informe_memoriasRSC_ibex_2013_completo.pdf

²² Sobre este asunto, vid. JIMÉNEZ, B. y GONZÁLEZ, E.: «Transnacionales y fiscalidad: de la elusión al fraude», *Informes OMAL*, n.º 14/2015. Los autores se muestran muy críticos con la postura de los Estados a los que señalan por favorecer y consentir los «agujeros» fiscales existentes en el panorama de la fiscalidad internacional. Por lo que subrayan la necesidad de «un mayor diálogo entre las administraciones tributarias, las instituciones del Estado y las organizaciones sociales para encontrar soluciones efectivas contra los paraísos fiscales, la planificación fiscal nociva o la manipulación de los precios de transferencia. El intercambio de información entre Estados ha de ser real y eficaz. Y es que las políticas de transparencia tomadas hasta ahora no han logrado erradicar la opacidad y tampoco han incrementado la cooperación en el ámbito internacional para que dejen de existir Estados que se benefician de los flujos de capitales ilícitos», págs. 19-20.

tación global o en determinados ámbitos territoriales es inconsistente con sus beneficios²³. De este modo, la RSE recupera un nuevo interés desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa de la mano de los Códigos de conducta de la UE en materia de fiscalidad empresarial como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa. Asimismo, la lucha contra el fraude y la corrupción se contempla dentro del enfoque pluridimensional plasmado en el documento de la Comisión europea «Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility»²⁴, y en este contexto «las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude»²⁵. No obstante, como decimos en el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en las *Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, que ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales.

En concreto, la Comisión europea se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental, para fomentar la asunción de responsabilidades por las empresas. La filosofía gira en torno a la imagen de la empresa que se vería beneficiada si se elabora una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores, tal y como plantea la Comisión. La guía sobre gestión de riesgos publicada por la Comisión europea en el 2010 contiene la siguiente definición de la gestión de riesgos de incumplimiento: es un método sistemático mediante el cual la Administración tributaria toma decisiones sustanciales sobre qué intervenciones podrían estimular el cumplimiento de manera efectiva y evitar el incumplimiento, basadas en el conocimiento de la conducta de los contribuyentes y teniendo en cuenta la capacidad disponible²⁶.

Así, la mayor transparencia sobre las operaciones reclamada por el Plan BEPS se asienta sobre el establecimiento de métodos para la revelación obligatoria a la Administración tributaria de los

²³ Como ha señalado GASCÓN CATALÁN, J., una compañía multinacional con estrategias de planificación fiscal agresiva tiene que considerar dos riesgos: uno reputacional inmediato derivado de no cumplir los estándares éticos que organizaciones como la OCDE consideran aceptables, el segundo económico directo puesto que las medidas que anuncia la OCDE antes o después terminarán convirtiéndose en derecho positivo por lo que los impuestos no pagados gracias a dichas estrategias constituyen una contingencia fiscal evidente, «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos IEF*, n.º 19/2014, pág. 14.

²⁴ COM (2011) 681 final de 25.10.2011.

²⁵ GRAU RUIZ, M. A.: «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1/2013, págs. 38-39.

²⁶ Comisión europea, *Guía sobre gestión del riesgo de cumplimiento destinada a las Administraciones tributarias*, 2010.

mecanismos de planificación abusiva que utilizan las empresas transnacionales y la mejora de la documentación de los precios de transferencia, con desglose de la información *CBC reporting*²⁷.

Pues bien, han sido los trabajos de la OCDE los que han avanzado conceptualmente hacia un nuevo modelo de relaciones institucionales entre Administraciones tributarias y contribuyentes en el contexto de la fiscalidad internacional. Así, el Foro de Administración Tributaria (FAT) de la OCDE instó a las Administraciones tributarias a mejorar las relaciones con las grandes empresas con base en la confianza y la cooperación bajo el concepto de *enhanced relationship*, es decir, una relación cooperativa entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes basada en el entendimiento mutuo, el respeto y la cooperación, que tiene como objetivo la aplicación del sistema tributario de la forma más eficaz y adecuada asumiendo la revelación recíproca de información relevante, incluidas las posiciones fiscales adoptadas por las empresas, para determinar la suma correcta de impuestos a pagar teniendo en cuenta el espíritu y finalidad de la norma (y no simplemente la letra de la ley), con respeto por ambas partes a los derechos y obligaciones tributarios y con aplicación de las normas procedimentales pertinentes en caso de desacuerdo²⁸. Lo más destacable es el entorno fiscal hacia la confianza y la cooperación a que orienta la OCDE, de manera que se pueda establecer una relación cooperativa con las EMN. Pero añade dos llamativas recomendaciones en la línea de mejorar la divulgación y transparencia de los datos fiscales: una, las Administraciones tributarias deben calcular el nivel de riesgo de los contribuyentes en función de la información disponible y actuar en consecuencia; dos, las Administraciones tributarias deben hacer uso de un enfoque centrado en el riesgo para fijar su atención en los asesores fiscales que no aceptan formar parte de relaciones que beneficien a ambas partes, y así dejar patente que esta actitud tendrá consecuencias²⁹. Y en este desafío ha continuado trabajando la OCDE, adoptando en 2013 el término cumplimiento cooperativo (*cooperative compliance*) que explicita el objetivo de la estrategia que se centra en asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias³⁰. Esta estrategia de cumplimiento cooperativo es plenamente coherente con el Plan BEPS donde se subraya con mayor claridad por la OCDE que no solo debe cumplirse la letra de las leyes tributarias sino también su espíritu y finalidad.

En consecuencia, la transparencia emerge como el aspecto clave de las empresas respecto de sus estrategias y de las Administraciones tributarias respecto de sus criterios, en este último caso para reforzar la seguridad jurídica, aspectos que deben interrelacionarse con la necesidad de sólidos sistemas de gobierno corporativo en tanto que la transparencia solo es posible si existe un sistema

²⁷ GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 13.

²⁸ Según el documento «IFA Initiative on the Enhanced Relationship-Key Issues Report», International Fiscal Association, <https://www.ifa.nl/Document/Publicaties/Enhanced%20Relationship%20Project/IFA%20ER%20Project%20Key%20Issues%20Report%20v%203%203%20final%20version%2031%20August%202012.pdf>

²⁹ OECD, *Study into de Role of Tax Intermediaries*, 2008, que puede consultarse en la dirección web: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

³⁰ OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

de control interno que asegure la corrección de las declaraciones tributarias y la identificación y la comunicación a la Administración de las contingencias fiscales detectadas por la empresa³¹.

En principio las ventajas del cumplimiento cooperativo son evidentes: una mejor relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria, una gestión del riesgo más eficaz por ambas partes, el refuerzo de la seguridad jurídica, la solución rápida de las incertidumbres que surjan y la posibilidad de identificar problemas normativos o de aplicación. Para las grandes empresas, además, se reducen sus riesgos reputacionales y, en buena lógica, la relación con la Administración puede dejar de ser intrusiva en la transición de controles *a posteriori* exclusivamente a una relación cooperativa de cumplimiento voluntario³² en la línea de la estrategia de la OCDE *Right from the start*³³, cuyo despliegue pasa por crear un entorno que favorezca el cumplimiento tributario por los nuevos contribuyentes y que, a la vez, reduzca las oportunidades de que incumplan, para lo que es preciso anticiparse resolviendo los problemas en su estadio inicial (prevención) y no mediante reacciones *a posteriori* (inspecciones)³⁴.

En materia de precios de transferencia debe destacarse la Séptima Reunión del Foro OCDE sobre Administración Fiscal de 2012, donde se pusieron de manifiesto las experiencias de distintas Administraciones tributarias en materia de gestión del riesgo fiscal de los precios de transferencia desde una perspectiva administrativa, y en la misma línea se enmarca el *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment* de 2013 y más recientemente y, en el ámbito de la UE, una estrategia idéntica se identifica en la Comunicación sobre Precios de Transferencia de 4 de junio de 2014³⁵.

Así pues, entre los trabajos del Foro destaca la elaboración de un Código de Buenas Prácticas de gestión del riesgo fiscal de precios de transferencia en todas las fases administrativas, que persigue la mejora de las técnicas de gestión integral de dicho riesgo fiscal: 1.º) se implementan técnicas para la detección de los principales indicadores de riesgo fiscal para la selección de los casos susceptibles de ser inspeccionados, y mecanismos administrativos de decisión de inicio del caso para garantizar el correcto enfoque en relación con el comienzo de la comprobación y el procedimiento posterior; 2.º) se introducen mejoras de gestión interna, acudiendo incluso a especialistas externos; 3.º) se establecen mecanismos de resolución no litigiosa en los casos en los que existe ajuste, comúnmente denominados *Alternative Dispute Resolutions* (ADR); 4.º) se adopta un enfoque global del caso y si el caso lo requiere (ej., incumplimiento de presentación

³¹ GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 16.

³² GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 17. Nos ilustra acerca de las estrategias de cumplimiento cooperativo desarrolladas por distintas Administraciones tributarias, págs. 128 y ss.

³³ *Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-group. Information note. Right from the start: influencing the compliance environment for small and medium enterprises*. OCDE 2012.

³⁴ GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 18.

³⁵ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014 de 04.06.2014, COM (2014) 315 final.

del *master file*) se activa la interacción con autoridades fiscales extranjeras; 5.º) se recomienda la búsqueda de mecanismos de cumplimiento cooperativo que permitan alcanzar un escenario no conflictivo con los contribuyentes sobre el modelo económico válido para la fijación de precios, cercano a los *Advance Pricing Agreements* (APA). Parece muy relevante que el Código subraye la importancia de incrementar la eficacia de los controles tributarios mediante el compromiso común de colaborar en la detección y erradicación de fraudes y en la prevención de su extensión. Estas medidas recomendadas por la OCDE indudablemente deben tener consecuencias positivas en aspectos como la eficacia de las comprobaciones de precios de transferencia, así como en la reducción de la litigiosidad, número de inspecciones y la ponderación en los ajustes realizados³⁶.

V. EL PLAN DE ACCIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

En la línea descrita se cita la actuación de la UE, plasmada en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, relativa a la planificación fiscal agresiva de 2012³⁷. No obstante, como ya mencionamos, alguna sombra planea sobre la estrategia que plantea la Comisión europea al integrar en la recomendación que acompaña al plan de acción un retorno a la publicación de listas negras de terceros países que no cooperen con los estándares de buena gobernanza fiscal en tanto no adopten medidas legislativas y administrativas mínimas de intercambio de información y su efectiva aplicación³⁸. A esta cuestión se suma la diversidad de criterios en la consideración de paraísos fiscales en cada Estado miembro que ha hecho aflorar recientemente las consecuentes críticas al hilo de la aparición de la información procedente de los *Panama papers investigación*³⁹.

Recientemente, la Comisión Europea en materia de lucha contra el fraude y abuso en el Impuesto sobre Sociedades presentó el 18 de marzo de 2015 el Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS», que contiene un conjunto de medidas de significación más avanzada incluso que el Plan BEPS, para combatir el fraude y la evasión fiscal así como la competencia fiscal dañina en materia del impuesto sobre sociedades. El elemento clave del paquete

³⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo...*, op. cit., págs. 127-128.

³⁷ COM (2012) 722 final, 6 de diciembre de 2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion. La Recomendación aconseja incorporar al ordenamiento interno y a los CDI una cláusula en la que se condicione la aplicación de una exención a que se produzca una tributación efectiva en el otro Estado con la siguiente literalidad: «En el caso de que el presente convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

³⁸ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L.A., manifiesta que «cifrar el estímulo de una buena gobernanza en el ámbito fiscal en la publicación de listas negras nacionales de jurisdicciones no cooperadoras se compecece mal con acciones comunes comunitarias en la lucha contra el fraude fiscal», «Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, GARCÍA PRATS, F. A. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 283.

³⁹ Consúltese toda la información al respecto en la dirección web: <https://panamapapers.icij.org/>

de medidas planteadas es la propuesta de reforma de la Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/UE) de manera que se incluya en ella un sistema de intercambio automático de decisiones administrativas y acuerdos sobre precios de transferencia («*rulings* y APA») que afecten al impuesto sobre sociedades y contengan elementos transfronterizos, de manera que sea posible con este intercambio detectar operaciones abusivas o fraudulentas para las Administraciones que no son parte en el citado acuerdo. Tal propuesta se pretendía que entrase en vigor el 1 de enero de 2016, aunque, en ciertos casos puede producir efectos retroactivos. Como puede intuirse, la propuesta pretende salir al paso de comportamientos hasta el momento atacados con la apertura de procedimientos en materia de ayudas de estado contra ciertos Estados miembros.

Junto a la citada propuesta, la Comisión presentó una Comunicación [COM (2015) 136 final] y un Memorando (MEMO /15/4609) en el que se anuncian otra serie de iniciativas en la línea de la acción 13 del Plan BEPS, en concreto:

1. La Comisión Europea valorará la conveniencia de establecer nuevos requisitos de transparencia para multinacionales, obligando a desvelar públicamente datos fiscales (el conocido como «*Country by Country Reporting*» de acuerdo a la denominación del Plan BEPS) y que en el ámbito de la UE ya afecta a los bancos y otros operadores financieros y a las industrias extractivas.
2. Se revisará el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de manera que se establezcan nuevos criterios para calificar un régimen como dañino que tengan en cuenta la sofisticación de las legislaciones y de los comportamientos de las multinacionales (ej. *patent boxes*).
3. Se tratará de cuantificar el impacto del fraude y evasión en los Estados miembros, elaborando estadísticas fiables que permitan calcular cuál es la magnitud del problema y ayuden a combatirlo.
4. Se derogará la Directiva de fiscalidad del ahorro con el fin de armonizar completamente el estándar de intercambio de información de la UE y el de la OCDE (se prevé que en fechas próximas estén listos los acuerdos de medidas equivalentes que garanticen un intercambio automático de información tributaria conforme con el estándar de la OCDE/G20, que incluye a personas físicas y ciertas sociedades, con los países de fuera de la UE a los que afectaba la citada directiva: Andorra, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Suiza).

Pues bien, la Comisión ha cumplido con el plazo fijado, haciéndose realidad la publicación del Plan de acción UE el 17 de junio de 2015⁴⁰. Desde luego ello no supone más que un primer

⁴⁰ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, «A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action», {SWD(2015) 121 final}, COM(2015) 302 final, 17.06.2015: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm

peldaño para la culminación práctica del Plan de acción UE, pero no está exento de ambición por lo que cabe esperar la modulación de las medidas presentadas por la Comisión para su puesta en práctica prevista para antes del 31 de diciembre de 2015⁴¹. En cualquier caso, la Comisión demuestra la especial predilección por la potencial articulación de nuevos mecanismos de transparencia fiscal en relación con la revelación pública de determinada información fiscal corporativa (*Country by Country Reporting*) y la evaluación de la eventual introducción de medidas adicionales de revelación pública de cierta información relativa al impuesto sobre sociedades de las empresas multinacionales. Si bien es cierto que tales exigencias de transparencia ya existen a nivel comunitario, aunque de forma muy limitada, y únicamente afectan a determinadas entidades financieras y grandes empresas activas en la industria extractiva o en la explotación maderera de bosques primarios, en forma de revelación de cierta información (fiscal) país a país (CBC R), tales exigencias de transparencia son muy distintas a las derivadas del estándar global OCDE/G20 de *Country by Country Reporting* en materia de documentación de precios de transferencia.

En este sentido, la expansión al resto de las grandes empresas de las nuevas obligaciones de transparencia corporativa-financiera en materia fiscal traería consigo una mayor igualdad entre las distintas entidades comunitarias al margen de su sector, así como una mayor conciencia sobre sus prácticas fiscales, aunque ello sin olvidar los potenciales impactos para las empresas afectadas. Y esta circunstancia posiblemente no sea más que una cuestión de tiempo y de alcance (ámbito objetivo y subjetivo, etc.). Buena muestra de ello resulta de considerar, junto a la nueva iniciativa de la Comisión UE, la modificación operada por la Directiva 2014/95 en la Directiva 2013/34/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, que obligará a las «grandes empresas» (entidades de interés público) a incluir en el informe de gestión un estado no financiero con información necesaria para comprender la evolución de los negocios, los resultados, la situación de la empresa y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

Si bien tal modificación no contempla todavía la revelación de información fiscal país a país en los estados financieros de las grandes empresas, sí incluye una disposición que, a través de la modificación del artículo 48 de la directiva, encarga a la Comisión que elabore un informe considerando tal posibilidad a la luz de la evolución de los trabajos de la OCDE en materia (BEPS) y de los resultados de las iniciativas europeas conexas, y presente, en su caso, las pertinentes propuestas antes del 6 de diciembre de 2018.

Así, los avances que en el ámbito de la transparencia corporativa en materia fiscal están propiciando la OCDE y el G20, y que están pensados para facilitar una más eficiente gestión de

⁴¹ En este sentido, CALDERÓN, J. M. y PUYOL, A.: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte», *Nota Técnica*, marzo 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/\\$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf)

riesgos fiscales por parte de las Administraciones tributarias en su función de control fiscal de las multinacionales, pueden terminar trasladándose a un ámbito distinto como es el de *financial public reporting* de las grandes empresas, de manera que a medio plazo un cierto nivel de información fiscal (segmentada país por país) de las grandes empresas resultará pública a escala global, con todo lo que conlleva.

Por otro lado, el Plan de acción UE contiene una revisión del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial. En este sentido, la Comisión considera que los criterios adoptados en su día para definir la frontera entre competencia fiscal legítima y perniciosa o dañina han quedado obsoletos, y se requiere por tanto una actualización de los mismos a efectos de incorporar elementos adaptados a la nueva generación de incentivos fiscales (*patent boxes*), así como salvaguardias de transparencia fiscal que garanticen la correcta observancia de los estándares internacionales.

El Paquete de Transparencia Fiscal presentado por la Comisión UE cabe contextualizarlo en el marco global del proyecto BEPS de la OCDE, a través del cual se pretende redefinir el orden fiscal internacional mediante un conjunto de medidas que poseen un claro enfoque antiabuso, aunque contiene algunas medidas que superan dicho proyecto BEPS. A este respecto, cabe mencionar la carta enviada por los ministros de Finanzas de Alemania, Italia y Francia a la Comisión, el 28 de noviembre de 2014, solicitando la adopción de una «Anti-BEPS Directive», cuyo contenido esencial aparece ahora recogido en el Paquete de Transparencia presentado por la Comisión.

En este sentido, cabe advertir de que el campo de juego o reglas básicas de la fiscalidad internacional a la que se enfrentarán las multinacionales durante los próximos años no solo vendrá definido por los estándares internacionales que está desarrollando la OCDE en el marco del Proyecto BEPS, sino también por las propias medidas que se adopten a nivel comunitario, lo cual acentúa las dificultades para adaptar el modelo y la función fiscal a las nuevas exigencias de este marco dual (OCDE/UE), sin perjuicio de las singularidades de los enfoques locales. Todo ello puede requerir de un esfuerzo de adaptación a este nuevo y complejo marco por parte de las grandes empresas a efectos de lograr un modelo de cumplimiento tributario consistente con el mismo, lo cual posee importantes implicaciones y derivadas desde el plano de la función fiscal y del correspondiente a la determinación de la política y estrategia fiscal de las grandes corporaciones.

Como decimos en el marco del proyecto BEPS se reformularon las directrices de la OCDE, que tienen por objeto garantizar que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia conduce a un resultado que refleja la creación de valor. Estas directrices, sin embargo, son lo suficientemente amplias para dar cabida a las necesidades de todos los miembros de la OCDE. Por lo tanto, la Comisión comienza a trabajar con los Estados miembros y las empresas para fortalecer esas reglas y garantizar una aplicación coordinada y concreta dentro de la UE de las propuestas del Plan BEPS, lo que refleja la realidad económica del mercado único. Por ejemplo, gracias a las recientes propuestas de la OCDE y la UE para aumentar la transparencia, las Administraciones tributarias tienen nueva información que les permitirá identificar las operaciones intragrupo que requieren de un examen más detenido. La Comisión podría proporcionar orientación y proponer herramientas específicas sobre cómo las Administraciones tributarias podrían

utilizar la información de manera más eficaz⁴². Asimismo, el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia pretende centrarse en contribuir a una aplicación coherente de los mismos en la UE, una vez que se acuerden soluciones concretas en el ámbito de los precios de transferencia en el contexto BEPS⁴³.

Pues bien, el Plan de acción UE ha conseguido arrancar a la vista de la publicación el 28 de enero de 2016 por la Comisión Europea del «Paquete de Medidas de lucha contra la evasión fiscal en Europa»⁴⁴, que contiene una serie de documentos de gran importancia en materia de fiscalidad internacional que engloba tres propuestas de directivas sobre distintos aspectos para ser discutidas y aprobadas por el Parlamento Europeo a lo largo del año 2016 y 2017, junto con dos Comunicaciones, una, sobre Estrategia Externa Fiscal Efectiva en el seno de la UE y Buena Gobernanza Fiscal y, otra, en materia de Estudios sobre Planificación Fiscal Agresiva. Este Paquete de Medidas forma parte de la Agenda de la Comisión 2015-2017, para una imposición empresarial más justa y equitativa en el ámbito de la UE. El objetivo del *pack* es reducir las prácticas abusivas de las empresas, aumentar la transparencia entre los Estados miembros y garantizar un entorno empresarial competitivo en el ámbito de la Unión.

De manera sintética, dentro del paquete de medidas contra la evasión fiscal encontramos las propuestas de directivas siguientes:

1. Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal⁴⁵.
2. Propuesta de Directiva de implementación coordinada en la UE en relación con la información país por país⁴⁶.
3. Propuesta de Directiva de lucha contra el abuso de convenios de doble imposición⁴⁷.

⁴² COM (2015) 302 final, pág. 11.

⁴³ Así se explicita en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014, Bruselas, 04.06.2014, COM(2014) 315 final, pág. 7.

⁴⁴ *Anti Tax Avoidance Package*, European Commission, January 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm

⁴⁵ Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN>

⁴⁶ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28.1.2016 COM(2016) 25 final, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-25-ES-F1-1.PDF>

⁴⁷ Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse, 28.1.2016, C(2016) 271 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf

A tal efecto, el paquete prevé:

- Medidas legales para frenar los métodos más comunes utilizados por las empresas para eludir el pago de impuestos.
- Recomendaciones a los Estados miembros para prevenir el abuso de los convenios de doble imposición.
- Propuesta de intercambio automático de información en el ámbito de la Unión respecto a las resoluciones fiscales de los Estados miembros.
- Creación de un nuevo proceso de la UE para la inclusión de terceros países en una lista común si estos distan de los estándares comunes.
- Acciones para promover la buena gobernanza fiscal a nivel internacional.

La Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal –denominada «Directiva Anti-BEPS» o *Anti Tax Avoidance Directive*– aborda, fundamentalmente, siete materias de interés y que en buena parte coinciden con las materias objeto de trabajo del Plan BEPS. Nótese que ello nos sitúa ante un panorama distinto, pues la naturaleza jurídica del documento contrae los efectos jurídicos habituales de un texto normativo, frente al *soft law* y la naturaleza de puras recomendaciones del proyecto BEPS de la OCDE. De este modo, la propuesta de directiva traduce en normas jurídicamente vinculantes el panorama europeo de la fiscalidad post BEPS que se reflejó previamente en el Plan de acción de la Comisión lanzado en junio de 2015 y en las recomendaciones finales de la OCDE sobre los 15 puntos del proyecto BEPS publicadas en octubre de 2015.

El texto de la Propuesta de Directiva Anti-BEPS establece las reglas mínimas comunes en seis áreas principales de la tributación directa ya incorporadas en la *non nata* Directiva BICIS propuesta en 2011. También incluye medidas propias del Proyecto BEPS introducidas con el fin de frenar los desajustes híbridos, regular el límite de deducibilidad de intereses y las CFC rules. No obstante, por las propias características del sistema de imposición directa en el ámbito de la Unión, la Propuesta de Directiva Anti-BEPS difiere de la propuesta BEPS en, al menos, dos aspectos importantes que se refieren a la regulación de los impuestos de salida y del nivel mínimo de tributación sobre la renta procedente de terceros países no miembros de la UE y del Espacio Económico Europeo. Las mencionadas medidas clave en la línea BEPS serían:

1. Base Imponible Consolidada Común (CCCTB, en inglés). La Comisión Europea retoma este punto, dándole gran importancia como medio para frenar la evasión fiscal y el traslado de beneficios artificialmente, dándose como plazo hasta el último cuatrimestre de 2016 para tener lista la versión final, puesto que desde 2011 que apareció el texto borrador no se ha avanzado prácticamente en esta línea.
2. Deducibilidad de gastos financieros. La propuesta se sitúa en la línea de la acción 4 de BEPS, recomendando imponer una limitación a la deducibilidad del 10%-30% de algún indicador de beneficio (recomendando el uso del EBITDA), previendo la exclusión de casos de adquisición apalancada. Algunos Estados miembros ya han

incluido este extremo en sus legislaciones (España), mientras que otros Estados miembros aún mantienen las viejas reglas de subcapitalización basadas en el ratio capital/deuda (Austria, Bélgica, Alemania) e incluso otros Estados miembros no disponen de estas reglas aún (países exsoviéticos tipo Rumanía, Eslovaquia, etc...).

3. Impuestos de salida. La Comisión europea recomienda el establecimiento de impuestos de salida en caso de transferencia de activos en el seno del grupo o cambios de residencia de la matriz, una filial o un EP fuera de territorio comunitario. Este punto se asemeja a los comentarios de la OCDE en relación con la acción 6. España ha introducido esta figura fiscal en la reforma de 2014 (art. 19 LIS).
4. Cláusulas de tributación mínima. La Comisión europea recomienda el establecimiento de limitación de beneficios fiscales en rentas provenientes de distribución de dividendos o ganancias de capital provenientes de participadas, filiales o EP situadas en países de baja tributación, fijando esta «baja tributación» en un 40% del tipo efectivo de tributación establecido en el país receptor de la renta.
5. Cláusulas de reglas generales antiabuso. La Comisión europea recomienda a los Estados miembros que en caso de que sospechen que contratos o acuerdos comerciales en grupos multinacionales se hacen únicamente por motivos fiscales, se ignoren estos acuerdos y se nieguen los beneficios fiscales aplicados. Estas cláusulas tendrían pues un funcionamiento similar a la figura del «motivo económico válido» de algunas legislaciones nacionales⁴⁸.
6. Reglas de control efectivo de entidades no residentes (CFC rules, en inglés). La Comisión europea recomienda el establecimiento de más y mejores reglas CFC en caso de entidades del grupo no residentes que obtengan una mayoría de rendimientos pasivos (no provenientes de actividad económica) y/o su único objetivo para su creación haya sido el aprovechamiento de beneficios fiscales, de manera tal que se ignore la existencia de la entidad en cuestión. Esta medida se encuentra en línea con el contenido a la acción 3 BEPS.
7. Desajustes entre Estados miembros en el tratamiento de híbridos. La Comisión europea reconoce la complejidad que conlleva abordar la existencia de instrumentos híbridos y de entidades híbridas y para ello recomienda hacer un ejercicio de «mirar más allá de la frontera del país» y ver cómo tributa el país de la fuente del instrumento o entidad híbrida para así determinar la correcta tributación en el Estado de residencia, por lo que se trata de una regla de aplicación bilateral. Esta tarea encaja en idéntico contenido al recogido en la acción 2 BEPS.

En relación con los plazos impuestos para la aprobación de las propuestas, la Unión Europea ha previsto que los trabajos de discusión se desarrollen a lo largo de 2016 y principios de

⁴⁸ Artículo 15 de la Ley General Tributaria española.

2017 para tener la versión final de las directivas preparadas para su aprobación, de forma tal que entren en vigor a comienzos de 2017 o mediados de 2017 como muy tarde.

El corolario a todas estas acciones en la UE ha venido de la mano de la presentación por la Comisión Europea el 7 de abril de 2016 del Plan de acción sobre el IVA titulado «Hacia un espacio único IVA dentro de la Unión Europea - La hora de tomar decisiones»⁴⁹. Este plan de acción constituye una hoja de ruta para la creación de un espacio IVA único, capaz de favorecer un mercado único más profundo y equitativo y de contribuir al fomento del empleo, el crecimiento, las inversiones y la competencia adaptado al siglo XXI.

Queda pendiente la adaptación del sistema común del IVA a los desafíos de la economía actual, caracterizada por la mundialización, la digitalización y la movilidad de capitales. La Comisión entiende que debe modificarse con urgencia, simplificando su uso por parte de las empresas, permitiendo la lucha contra el riesgo creciente de fraude y aprovechando las nuevas tecnologías para hacerlo más eficaz, todo ello sobre la base de una gran confianza entre las empresas y las Administraciones tributarias y entre las distintas Administraciones tributarias de la UE.

Así, antes de la finalización de 2016, se presentará una propuesta normativa con el propósito de modernizar y simplificar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo, en especial para las pequeñas y medianas empresas. Al mismo tiempo, se está preparando un paquete de medidas destinadas a reducir los costes formales de cumplimiento, en especial, en lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, con el objeto de favorecer su crecimiento e internacionalización. Junto con estas medidas en curso, se adoptarán con urgencia otras medidas destinadas a reducir el fraude en el IVA con tres objetivos: reforzar la cooperación administrativa, mejorar el cumplimiento voluntario de la normativa y reforzar la capacidad de las Administraciones tributarias europeas. Asimismo, y ya a medio plazo, se aprobarán otras medidas destinadas a luchar contra el fraude en el IVA mediante la creación de un espacio único sólido dentro de la UE. En este espacio único, las operaciones transfronterizas se tratarían del mismo modo que las operaciones nacionales. Finalmente, podría modernizarse la política de tipos existente, dando más flexibilidad a los Estados miembros. En este sentido, se plantea ampliar la lista de bienes y servicios que pueden beneficiarse de los tipos reducidos y sujetarla a revisiones periódicas o suprimir directamente esta lista, otorgando una flexibilidad todavía mayor a los Estados miembros.

VI. LA INCIDENCIA DEL PLAN BEPS EN LA REGIÓN LAC

El proyecto BEPS se ha asentado sobre el denominado enfoque holístico que, de momento, y anticipándonos al panorama global, a la vista de los primeros resultados legislativos, pueden

⁴⁹ European Commission, *Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide*, Brussels, 7.4.2016, COM(2016), 148 final.

ofrecer una visión algo asimétrica de la respuesta que los Estados han generado ante las recomendaciones de la OCDE.

Sin perjuicio de las bondades que el proyecto BEPS persigue como son, de un lado, el objetivo público de brindar coherencia y transparencia al sistema fiscal internacional, y de otro, el objetivo subyacente de reducir significativamente las practicas fiscales nocivas de traslación artificial de beneficios y la consecuente erosión de las bases imponibles de los Estados, hemos de ser conscientes de que las posturas proteccionistas pondrán obstáculos en la consecución de los objetivos mencionados.

Qué duda cabe de que el pragmatismo individual de los Estados podría generar desajustes normativos en orden al principio de competencia fiscal y resultados insatisfactorios en materia de planificación fiscal agresiva. Si bien es cierto que esperar la erradicación de la planificación fiscal agresiva no es una realidad tópica del proyecto BEPS, al menos, la pretensión ha de residir en tener como meta frenar y poner remedio a la erosión de bases y la evasión fiscal de las multinacionales⁵⁰.

No obstante, las actuaciones unilaterales alejadas de los planteamientos del proyecto BEPS se han subrayado tanto en Europa como en América Latina (Gran Bretaña, Chile, Brasil, etc.)⁵¹. En este sentido, se destaca el caso de Reino Unido con la aprobación del *Diverted Profits Tax*, cuyas soluciones normativas distan de las perseguidas en los escenarios operativos multinacionales causantes de desplazamiento de bases imponibles⁵². En otros países –Australia, por ejemplo–, se están adoptando aproximaciones algo más equilibradas, puestos a sacar unilateral y frontalmente la espada, especialmente, ante supuestos de evitación de la figura del establecimiento permanente⁵³.

⁵⁰ Existen voces sumamente críticas al considerar que el mantenimiento del sistema clásico de imposición sobre las multinacionales, junto a las respuestas unilaterales de aplicación legislativa del Plan BEPS, son factores que pueden llevar a acentuar «la falta de coherencia del sistema tributario internacional, porque existirán aun incentivos para planificar agresivamente y porque los intereses de las MNE siempre se encaminarán hacia la maximización de beneficios». Así RAMOS ÁNGELES, J. A.: «El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015», *Derecho & Sociedad*, n.º 45/2015, pág. 396.

⁵¹ Ejemplos de ello son la incorporación de reglas sobre entidades extranjeras controladas (CFC) en el ordenamiento chileno en septiembre de 2014, que identifica como una entidad controlada cualquiera que satisfaga su test de control, con independencia de su lugar de residencia o el nivel de tributación que tenga tal jurisdicción (siguiendo el sistema estadounidense), y que se aleja de la recomendación de OCDE en la acción 3 del proyecto BEPS (vid. RAMOS ÁNGELES, J. A.: «El Proyecto BEPS...», *op. cit.*, pág. 390) o el régimen de precios de transferencia existente en Brasil (vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Base erosion and profit...», *op. cit.*, pág. 49).

⁵² Para profundizar en este impuesto, consúltese RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El impuesto británico sobre beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*)», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 5/2014, págs. 55-70; BAKER, P.: «Diverted profits tax: a partial response», *British Tax Review*, n.º 2/2015, págs. 167-171, y FALCÓN Y TELLA, R.: «El intercambio automático de información sobre "tax rulings", las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (*diverted profits tax*)», *Quincena Fiscal*, n.º 20/2015.

⁵³ CONSEJO ASESOR: «El proyecto BEPS: estado de la cuestión», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 5-6, agosto-septiembre 2015, Editorial, pág. 2.

Y ello en contraposición a otros países como España, donde el legislador ha aportado soluciones normativas alineadas a BEPS, si bien aprovechando razones de crisis económica y recaudatoria con la aprobación de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre⁵⁴. Esta norma contiene novedades en materia de deducibilidad de gastos financieros, instrumentos híbridos, transparencia fiscal internacional, doble imposición internacional y reducción de los activos intangibles. Así el legislador español ha adoptado medidas sobre la tributación de los instrumentos híbridos, objetivo de la 2.ª acción del plan, que pretenden evitar que, aquellos que sean tratados de forma asimétrica en diferentes jurisdicciones, puedan crear situaciones de no imposición. El reforzamiento de las actuales normas limitadoras de la deducibilidad de los intereses responde, por su parte, al contenido de la acción 4.ª del plan, sobre la erosión de la base imponible a través de los gastos financieros. También es evidente la influencia de la 3.ª acción BEPS sobre la transparencia fiscal internacional, ya que se contempla una reforma del régimen que tenía una escasa aplicación. La propuesta tiene como objetivo evitar que se convierta en un instrumento para crear filiales en países de baja tributación útiles para canalizar, a través de ellas, beneficios correspondientes a otras jurisdicciones. La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, ha introducido una modificación en la forma de cálculo del incentivo fiscal de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles –*patent box*–, que toca de lleno en la acción 5.ª BEPS, dedicada a los regímenes fiscales preferenciales, que propone limitar la aplicación de este beneficio fiscal a las empresas que hayan desarrollado el activo intangible. Por último, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁵⁵ incorpora modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas, prestando así atención a la acción 13.ª relativa a la información y documentación de dichas entidades y operaciones vinculadas⁵⁶.

Asimismo, las tendencias actuales de fiscalidad internacional pasan por mayores exigencias de sustancia económica, lo cual comprende, en particular, la fundamentación jurídico-económica de las operaciones y estructuras, mayores exigencias de actividad económica tanto para fundamentar la validez o aceptación (fiscal) de las estructuras como la propia imputación (y valoración) de la renta, así como una mayor conexión entre la aplicación de incentivos o regímenes preferenciales y la realización de actividades sustanciales por parte de los contribuyentes beneficiarios⁵⁷.

⁵⁴ Un análisis más exhaustivo de las medidas del legislador español en este sentido puede consultarse en PATÓN GARCÍA, G.: «Análisis de las medidas españolas alineadas con el Plan de Acción BEPS: desafíos en la implementación e incidencia en Latinoamérica», en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2015, págs. 183-214.

⁵⁵ Artículo 18 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades español.

⁵⁶ Es interesante observar la acción legislativa reciente del legislador español en materia del proyecto BEPS a la vista de las intensas relaciones comerciales entre España y los países latinoamericanos y la creciente inversión directa que empresas españolas han realizado en ellos. Sería, pues, recomendable la retroalimentación en la adopción de herramientas como parte de la resolución de los problemas BEPS.

⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2/2015, pág. 32.

De hecho, este es uno de los principales retos a que se enfrenta la región LAC, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED). Esta orientación crea escenarios de no imposición que suponen una amenaza cierta a los objetivos reflejados en el proyecto BEPS, en tanto que proporcionan espacio para estrategias de las multinacionales que recaen en la evasión del pago de lo que pudiéramos considerar como la justa porción de impuesto. En efecto, el desafío que tienen ante sí los países en desarrollo plantea el binomio de modelos de atracción de inversión privada que al tiempo eviten la pérdida de recursos, así como el mantenimiento de un nivel de crecimiento con una presión fiscal que conduzca a la reducción de la pobreza de manera importante⁵⁸.

En este sentido, debe afirmarse que la OCDE ha tendido la mano a los países en desarrollo, siendo diversas las acciones que estarían dirigidas para fortalecer la capacidad y acceso a la información de estos países. Algunas de las acciones puede que tengan importantes dificultades políticas y administrativas para su implementación, pero meramente la puesta en común de estas prácticas puede ser una política útil, incluso si no se siguen las recomendaciones BEPS⁵⁹.

Ante la falta de definición de conceptos, concreción de planteamientos y comienzo temporal de implementación del nuevo modelo por el que aboga BEPS, que la doctrina ha subrayado⁶⁰, elementos fundamentales para observar la eficacia práctica en cada país de la acción 13 del Plan BEPS serán la promoción de la cultura de cumplimiento cooperativo que desarrollen las Administraciones tributarias, así como la postura jurisprudencial que los tribunales nacionales adopten en relación con temas como la aplicación de las cláusulas antiabuso o los límites a la planificación fiscal y los contornos jurídicos de la figura del fraude de ley.

Ahora bien, las Administraciones tributarias han de ser capaces de decidir el modo de asignar los recursos tributarios ante el riesgo cierto de la erosión de bases y el desplazamiento de beneficios. Sin embargo, la presentación de informes país por país es de interés para algo más que las empresas y las autoridades fiscales, ya que podría revelar a todos los interesados que el sistema fiscal está trabajando con eficacia y de manera justa, esto es, como un argumento adicional a la seguridad jurídica deseable en la práctica de los procedimientos de las Administraciones tributarias. En nuestra opinión, este aspecto debe desprenderse tanto de la concreción de la información suficiente, pertinente y fiable que sea solicitada para la evaluación de riesgos, como de los requerimientos de información adicionales que, en su caso, puedan producirse en el seno de una inspección posterior.

Con todo el proyecto BEPS se observa con ciertas reservas acerca de su funcionalidad efectiva, de manera que se plantean instrumentos complementarios al plan OCDE como la teoría *uni-*

⁵⁸ Este es el enfoque de los más destacados consultores de la región LAC como VALLE BILLINGSHURST, A.: «Agenda sobre Tributación Internacional y sus repercusiones en el Perú», entrevista a Andrés Valle Billinghamurst, *Enfoque Internacional*, n.º 13/2015, pág. 7.

⁵⁹ Nos adherimos a las manifestaciones de WAGENAAR, L.: «The effect of the OECD...», *op. cit.*, págs. 11-12.

⁶⁰ MARTIN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, págs. 17-18.

tary taxation para evitar la erosión de bases imponibles de las empresas multinacionales, que goza de cierto predicamento entre la doctrina. No obstante, los detractores de esta teoría han puesto de relieve con todo rigor los insatisfactorios resultados a que llevaría tal medida, esto es, el gravamen unitario de la multinacional, entendida como grupo que engloba sus filiales y que tributa por todas sus rentas independientemente del lugar donde estén ubicadas sus filiales⁶¹.

VII. CONCLUSIONES

El Plan BEPS se sostiene por una serie de medidas para transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte de las siguientes premisas: la regulación de vacíos legales, la modificación de la normativa internacional que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países, la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. En definitiva, la demanda de una mayor voluntad política para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, así como para acometer las reformas necesarias en el plano legal y administrativo constituye un desafío esencial para lograr el éxito de los objetivos de la OCDE y el G20.

En este sentido, un alineamiento de la acción comunitaria con el proyecto BEPS ha sido la aprobación en el Consejo Ecofin de 9 de diciembre de 2014 de la norma antiabuso relativa a la Directiva matriz-filial 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que se ha modificado por la Directiva 2015/121/UE, del Consejo, de 27 de enero, que expresa la honda preocupación de la Comisión por la baja tributación que en teoría les corresponde a los grupos multinacionales. De acuerdo con esta cláusula, los Estados miembros se abstendrán de otorgar los beneficios fiscales de la directiva en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica. Asimismo, la necesidad de aprobación de esta disposición en la directiva no disimula el temor a la eventual existencia en Europa de jurisdicciones que pudieran estar cobijando a entidades puramente instrumentales cuyo beneficiario efectivo de los dividendos estaría disfrutando indebidamente de los beneficios fiscales de la directiva.

No obstante, este enfoque de la UE que también está presente en BEPS nos lleva por derroteros más ligados a la conciencia fiscal de las Administraciones tributarias y a la aplicación de las normas tributarias en su vertiente moralmente reprochable, en detrimento del rigor jurídico que se exige en la interpretación de cualquier precepto jurídico, pues debe repararse en que el comportamiento tachado de alarmante de las multinacionales se alberga dentro de las normas diseñadas por los Estados⁶².

⁶¹ *Vid.* por todos, RAMOS ÁNGELES, J. A.: «El Proyecto BEPS...», *op. cit.*, pág. 395.

⁶² En este sentido, señalan MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., que «en el plano político, no conceptual, da la impresión de que la principal idea-fuerza detrás del plan de acción es que las multinacionales incurren en comporta-

En cualquier caso, debemos tener presente la necesidad de desarrollar reglas de coherencia en la tributación de las multinacionales –cuestión protagonista de la acción 1 del proyecto BEPS– ante la percepción cada vez más generalizada de que las multinacionales eluden impuestos en todo el mundo, y fundamentalmente, en los países en desarrollo. Por esta razón, es especialmente importante conseguir un modo alineado y lo más uniforme posible de actuación de los países del área LAC que tienen desafíos a los que se enfrentan previamente a la toma de decisiones en materia Anti-BEPS con los siguientes aspectos comunes:

- 1.º Encaran la crisis financiera que comprende a su vez la exigencia de enfrentar perturbadores y preocupantes conflictos sociales.
- 2.º Afrontan la baja recaudación tributaria debido a los altos niveles de incumplimiento y a la evasión fiscal.
- 3.º Sostienen sus economías en la mayoría de países a través de la importación de capital.

En este escenario la región LAC no debe desaprovechar la ocasión de posicionarse en el panorama económico global, donde BEPS ha de conformarse en un instrumento útil para su eventual contribución al desarrollo socioeconómico del área latinoamericana. Muchas son las expectativas puestas en el proyecto BEPS que hablan del mismo a modo de «inmenso y nuevo capítulo del Derecho Tributario Internacional» que debe permitir «acceder a una especie de justicia fiscal mundial»⁶³. No obstante, la región LAC observa la cuestión desde el reto que supone el proyecto BEPS en relación con la limitación de modificar el reparto de la potestad de gravar entre países de la fuente y países de residencia, y en este orden el reto se sitúa en cómo resolver el problema de equidad fiscal entre países en desarrollo y países industrializados.

Así pues, este panorama nos reafirma en la necesidad de tener prudencia a la hora de realizar valoraciones apriorísticas del proyecto BEPS, que puedan incluso acabar siendo totalmente desacertadas. Parece que lo más sensato sea realizar el seguimiento de los avances en la implementación de las recomendaciones y analizar con sosiego los efectos y el impacto que las medidas Anti-BEPS conllevan. La incorporación a los ordenamientos internos de medidas Anti-BEPS condiciona el poder legislativo de los Estados⁶⁴, y son estos en definitiva los protagonistas del alcance y los resultados que se obtengan en la práctica del proyecto BEPS.

mientos no jurídicamente reprochables pero sí moralmente reprobables, un punto de arranque cuestionable por confundir dos planos que deberían quedar separados, la realidad jurídica y los reproches morales, y que solo puede conducir a conflictos entre la Administración y los contribuyentes», «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, pág. 17.

⁶³ Cfr. MALHERBE, J.; TELLO, C. P. y GRAU RUIZ, M. A.: *La revolución fiscal de 2014, FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, pág. 203.

⁶⁴ Llama la atención GARCÍA NOVOA, C., acerca de que «por mucho que exista un empeño en diluir la distinción entre derecho tributario interno y derecho tributario internacional, el ordenamiento tributario sigue siendo expresión del

Bibliografía

- Anti Tax Avoidance Package*, European Commission, January 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm
- BAKER, P. [2015]: «Diverted profits tax: a partial response», *British Tax Review*, n.º 2.
- BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. [2015]: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014», *Documentos IEF*, n.º 5.
- BASSO, A. P. [2011]: «El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades *offshore*. La experiencia en Brasil», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* [COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. (coord.), SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.], Aranzadi, Cizur Menor.
- Boletín e-CIAT n.º 7, marzo 13, 2015: <http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html>.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2015]: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- CALDERÓN, J. M. y PUYOL, A. [2015]: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte», Nota Técnica, marzo, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/\\$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf)
- CAMACHO CÓRDOBA, C. H. [2011]: «La experiencia en Panamá», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* [COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), PATÓN GARCÍA, G. (coord.), SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.], Aranzadi, Cizur Menor.
- CARBAJO VASCO, D. [2014]: «El Plan de acción de la iniciativa BEPS. Situación actual y perspectivas», *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2.º semestre.
- COM [2012]: 722 final, 6-12-2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion
- COMISIÓN EUROPEA [2010]: *Guía sobre gestión del riesgo de cumplimiento destinada a las Administraciones tributarias*.
- Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse, 28 de enero de 2016, C(2016) 271 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf
- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, «A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action», {SWD(2015) 121 final}, COM(2015) 302 final, 17.06.2015: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm

poder tributario de los Estados y sigue estando ordenado por las respectivas Constituciones, que incorporan principios de justicia y derechos fundamentales de los contribuyentes. El sistema fiscal es, en suma, una cuestión de cada Estado», «Base erosion and profit...», *op. cit.*, págs. 77-78.

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014, Bruselas, 4 de junio de 2014, COM(2014) 315 final.

CONSEJO ASESOR [2015]: «El proyecto BEPS: estado de la cuestión», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 5-6, agosto-septiembre, editorial.

«Declaración Lough Erne» G8, emitida en la Cumbre G8, junio 2013, www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf

Documento «IFA Initiative on the Enhanced Relationship-Key Issues Report», International Fiscal Association, <https://www.ifa.nl/Document/Publicaties/Enhanced%20Relationship%20Project/IFA%20ER%20Project%20Key%20Issues%20Report%20v%203%203%20final%20version%2031%20August%202012.pdf>

EUROPEAN COMMISSION [2016]: *Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide*, Brussels, 7.4.2016 COM(2016) 148 final.

FALCÓN Y TELLA, R. [2015]: «El intercambio automático de información sobre "tax rulings", las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (*diverted profits tax*)», *Quincena Fiscal*, n.º 20.

GARCÍA NOVOA, C. [2015]: «Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3.

GASCÓN CATALÁN, J. [2014]: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos IEF*, n.º 19.

GRAU RUIZ, M. A. [2013]: «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1.

HOUSE OF COMMONS INTERNATIONAL DEVELOPMENT COMMITTEE [2012]: *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session 2012-13, 16, julio.

JIMÉNEZ, B. y GONZÁLEZ, E. [2015]: «Transnacionales y fiscalidad: de la elusión al fraude», *Informes Observatorio de Multinacionales de América Latina*, n.º 14.

La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35, Análisis del ejercicio 2013, Informe completo, Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, págs. 35-36. Disponible en: http://www.observatoriorsc.org/Informe_memoriasRSC_ibex_2013_completo.pdf

MALHERBE, J.; TELLO, C. P. y GRAU RUIZ, M. A. [2015]: *La revolución fiscal de 2014; FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1, BIB 2014\267.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2014]: «Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, GARCÍA PRATS, F. A. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OCDE [2012]: *Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-group. Information note. Right from the start: influencing the compliance environment for small and medium enterprises*.

- [2013]: *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>
- [2014]: «El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación», noviembre, <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>
- [2015]: *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*, octubre 2015. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE, 10 preguntas sobre BEPS, <http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE [2008]: *Study into de Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

- [2014]: *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

PATÓN GARCÍA, G.: «Análisis de las medidas españolas alineadas con el Plan de Acción BEPS: desafíos en la implementación e incidencia en Latinoamérica», en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2015.

PICCIOTTO, S. [2014]: *Informe sobre erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo*, enero, <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28 de enero de 2016 COM(2016) 26 final: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN>

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28 de enero de 2016, COM(2016) 26 final, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN>

Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28 de enero de 2016 COM(2016) 25 final, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-25-ES-F1-1.PDF>

RAMOS ÁNGELES, J. A. [2015]: «El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015», *Derecho & Sociedad*, n.º 45.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2014]: «El impuesto británico sobre beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*)», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 5.

SERRANO ANTÓN, F. [2014]: «El informe sobre erosión de bases imposables y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP*, n.º 72, Monográfico sobre Derecho Tributario: Internacionalización y tendencias.

VALLE BILLINGSHURST, A. [2015]: «Agenda sobre Tributación Internacional y sus repercusiones en el Perú», entrevista a Andrés Valle Billingshurst, *Enfoque Internacional*, n.º 13.

WAGENAAR, L. [2015]: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries», *Bulletin for International Taxation*, n.º 2.